



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ A JEHO KONCEPČNÍ  
ŘEŠENÍ**

**INTRADEPARTEMENTAL ACCOUNTING AND ITS  
CONCEPTUAL RESOLUTION**

Student: Kamila Skybová  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

## Zadání bakalářské práce

Student: **Kamila Skybová**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**  
Specializace: **00 Účetnictví a daně**  
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví a jeho koncepční řešení**  
**Intradepartmental Accounting and Its Conceptual Resolution**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví
  3. Koncepční řešení vnitropodnikového účetnictví
  4. Praktické využití vnitropodnikového účetnictví
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Přílohy

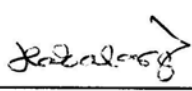
Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠÍŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.  
KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

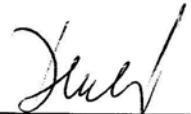
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009  
Datum odevzdání: 07.05.2010

  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 7. května 2010.

Děkuji Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a Ing. Heleně Svrškové za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěly k vypracování této bakalářské práce.

# Obsah

|  |           |
|--|-----------|
| Obsah.....   | 1         |
| <b>1. Úvod.....</b>  | <b>2</b>  |
| <b>2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví.....</b>              | <b>4</b>  |
| 2.1. Úvod do problematiky účetnictví.....                                | 4         |
| 2.2. Vztah finančního, vnitropodnikového a manažerského účetnictví ..... | 5         |
| 2.2.1. Manažerské účetnictví.....  | 6         |
| 2.2.2. Vnitropodnikové účetnictví.....                                   | 6         |
| 2.2.3. Finanční účetnictví .....   | 7         |
| 2.3. Základní právní normy .....   | 8         |
| 2.4. Etapy vývoje manažerského účetnictví .....                          | 10        |
| 2.5. Náklady a výnosy .....  | 10        |
| 2.5.1. Vymezení pojmu nákladů.....                                       | 10        |
| 2.5.2. Členění nákladů.....  | 11        |
| 2.5.3. Výnosy .....  | 15        |
| <b>3. Koncepční řešení vnitropodnikového účetnictví .....</b>            | <b>16</b> |
| 3.1. Výkonově orientované účetnictví.....                                | 16        |
| 3.1.1. Kalkulace.....  | 16        |
| 3.1.2. Kalkulační systém .....   | 19        |
| 3.2. Odpovědnostně orientované účetnictví .....                          | 22        |
| 3.2.1. Cíle řízení po linii odpovědnosti .....                           | 22        |
| 3.2.2. Předpoklady fungování odpovědnostního účetnictví .....            | 22        |
| 3.2.3. Náklady a výnosy odpovědnostních středisek .....                  | 24        |
| 3.2.4. Rozpočetnictví.....   | 26        |
| 3.3. Účetní soustavy .....   | 30        |
| 3.3.1. Dvouokruhové účetnictví .....                                     | 30        |
| 3.3.2. Jednookruhové účetnictví.....                                     | 32        |
| 3.3.3. Porovnání jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.....       | 34        |
| <b>4. Praktické využití vnitropodnikového účetnictví.....</b>            | <b>35</b> |
| <b>5. Závěr.....</b>   | <b>49</b> |
| Seznam použité literatury.....   | 50        |
| Seznam zkratk  |           |
| Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce                           |           |
| Seznam příloh  |           |

# 1. Úvod

Primární funkcí účetnictví je zaznamenání vývoje nákladů a výnosů, majetku a závazků a v neposlední řadě vyčíslení výsledků hospodaření. Takto získané informace slouží zejména k sestavení účetních výkazů, výroční zprávy a daňového přiznání. V současnosti si však společnosti uvědomují, že tento pohled na účetnictví je nedostatečný. Aby v silné konkurenci obstály, je zapotřebí, aby informace, které jim účetnictví poskytuje, využívaly pro efektivní řízení a rozhodování.

Uživatelé účetních informací lze rozdělit na externí a interní. Externí uživatelé, jako obchodní partneři či finanční úřad, využívají informace, které jim poskytne finanční účetnictví. Aby podnikový management co nejlépe řídil své náklady a výnosy a jiné faktory, které ovlivňují ziskovost společnosti, měl by čerpat informace z účetnictví finančního a především z účetnictví vnitropodnikového.

Vnitropodnikové účetnictví tvoří celek účetních informací, které v návaznosti na kalkulace, rozpočty, plány a další informační nástroje, umožňuje efektivnější fungování celé společnosti.

Současným trendem převážně velkých korporací je vytvoření samostatného subsystému účetních a ostatních finančních informací sloužících k řízení vnitropodnikových procesů. Při jeho tvorbě je kladen velký důraz na kvalitu zpracovaných údajů. Na druhou stranu existuje velké množství převážně malých a středních podniků, které jsou řízeny spíše intuitivně, a nikoliv na základě kvalitních informací vnitropodnikového účetnictví.

Cílem bakalářské práce je definovat pojmy vnitropodnikového, finančního a manažerského účetnictví z obecného i legislativního pohledu a vymezit vztahy mezi nimi. Neméně podstatným cílem je i formulace pojmu nákladů a jejich členění dle vybraných kritérií.

Dalším cílem je objasnění dvou základních směrů řízení finančních hodnotových veličin, a to řízení po linii výkonů a řízení po linii vnitropodnikových útvarů. Dále definování dvoukruhové a jednookruhové účetní soustavy a jejich vzájemné porovnání.

Posledním cílem bakalářské práce je vystihnout základní principy účtování v jednookruhové a dvoukruhové soustavě na konkrétním příkladu a stanovit kritéria zavedení těchto koncepcí.

Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.



## **2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví**

### **2.1. Úvod do problematiky účetnictví**

Účetnictví slouží k zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku v peněžních jednotkách. Je uspořádanou soustavou informací o podnikatelském subjektu, která se řídí určitými pravidly a normami. Účetní informace slouží jako podklad vedoucím pracovníkům pro rozhodování a hodnocení procesů uskutečňujících se uvnitř podniku. Čím kvalitnější informace budou těmto subjektům poskytovány, tím více bude fungování celého podniku efektivnější.

Původně účetnictví sloužilo obchodníkům a řemeslníkům ke zjištění toho, zda je jejich podnikání výdělečné. Zprvu šlo o jakýsi přehled majetku a závazků sestavený na začátku období, které bylo následně porovnáno s obdobným soupisem sestaveným po určitém období. Tento způsob evidence se stal pro „podnikatele“ nedostačujícím, a tak se účetnictví postupně vyvíjelo a zdokonalovalo. Poprvé bylo účetnictví písemně popsáno v roce 1494 v knize italského mnicha Luca Pacioliho.<sup>1</sup>

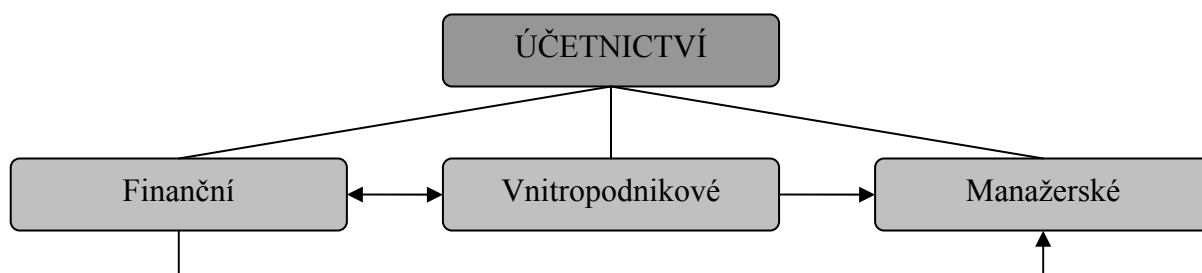
V současné době je potřeba účetnictví členit podle toho, kdo bude uživatelem těchto informací a jaké rozhodnutí na základě nich bude uskutečňovat. V této souvislosti je účetnictví členěno na:

- finanční,
- vnitropodnikové,
- manažerské.

---

<sup>1</sup> ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví*. 7. upr. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2004. 141 s. ISBN 978-80-87237-12-0, 3. strana.

**Schéma 1.1** Vztahy mezi finančním, vnitropodnikovým a manažerským účetnictvím – vlastní zpracování



## 2.2. Vztah finančního, vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Potřeba účetních informací pro různé subjekty (interní, externí) daly podnět ke vzniku provázaných přesto jednotlivých systémů účetnictví. Manažerské, vnitropodnikové a finanční účetnictví se liší jednak svou funkcí, ale také legislativou, která je vymezuje.

**Tab. 1.1** Odlišnosti manažerského, finančního a vnitropodnikového účetnictví

| Účetnictví              | Manažerské                      | Vnitropodnikové  | Finanční                                |
|-------------------------|---------------------------------|--|---|
| <b>Uživatelé</b>        | Interní                         | Interní  | Externí                                 |
| <b>Časová orientace</b> | Na budoucnost                   | Na minulost  | Na minulost                             |
| <b>Úprava</b>           | Neregulované                    | Regulované   | Regulované                              |
| <b>Charakter</b>        | Důvěrné                         | Důvěrné  | Veřejné                                 |
| <b>Zájem</b>            | Efektivnost                     | Hospodárnost   | Poctivý a věrný obraz skutečnosti       |
| <b>Účel</b>             | Informace pro ekonomické řízení | Stav a ocenění zásob vyrobených vlastní činností, vyjádření aktivace výkonů, informace pro ekonomické řízení | Stav majetku, závazků, nákladů a výnosů |
| <b>Řízení</b>           | Strategické, taktické           | Operativní, taktické   |   |

### **2.2.1. Manažerské účetnictví**

Hlavními činnostmi manažerského účetnictví jsou zjišťování, třídění, analýza a vykazování finančních a nefinančních informací, které podporují řídicí pracovníky v rozhodování a v naplňování stanovených strategických, taktických a operativních cílů. Proto, aby rozhodování bylo správné a účelné je třeba informace o podnikatelské činnosti uspořádat do přehledů, výkazů a jiných podkladů. Široké spektrum informací je zpracováváno pomocí matematických metod, především matematické statistiky a metod operačního výzkumu. Analýzy slouží řídicím pracovníkům k řízení vztahu mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, k ovlivňování základních faktorů ekonomického vývoje podniku, k podporování jeho výkonnosti a ke zlepšení jeho finanční pozice, tedy k ovlivňování podnikatelské činnosti. Manažerské účetnictví užívá externích i interních informací v naturálním i peněžním vyjádření a to jak z nákladového tak i z finančního účetnictví.

Uživateli informací manažerského účetnictví jsou zejména manažeři. Dále také vlastníci podniku a controlleři. Jedná se tedy o interní uživatele.

### **2.2.2. Vnitropodnikové účetnictví**

Systém účetních informací pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto je nazýván nákladovým (vnitropodnikovým) účetnictvím. Smyslem vnitropodnikového účetnictví je poskytovat informace o předpokládaném a skutečném vývoji již přijaté alternativy.

Vnitropodnikové účetnictví užívá tradičních účetních metod: soustavu účtů, podvojnost a souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí, nutnost inventarizace aktiv a závazků a další.

Základní strukturu informací, kterou by mělo nákladové účetnictví zjišťovat lze rozdělit do tří oblastí:

- informace, které jsou pro široce zaměřené řízení nákladů a výnosů za podnik jako celek, tak za jeho jednotlivé organizační části (hospodářská a nákladová střediska) a také za jednotlivé procesy a činnosti probíhající v podniku. Informace sloužící pro řízení uvnitř podnikové struktury odráží skutečnost, že efektivnost podniku je nejvíce ovlivněna užitečností finální produkce, která se projevuje v realizační ceně a hospodárnosti;

- informace potřebné pro vyhodnocování hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých výrobků, prací, služeb. Účelem tohoto subsystému je odpovědět na v praxi obtížně zjištělé otázky, např. jaké jsou skutečné náklady prováděných výkonů, jaké byly předem stanovené náklady na jejich výrobu, jak se tyto náklady mění, pakliže dojde ke změnám v objemu či sortimentu prováděných výkonů. Odpovědi na tyto otázky pak napomáhají při rozhodování o ceně výrobků, o rozhodování o potlačení či preferenci výroby určitých výkonů. Slouží také k rozhodnutí o zavedení nového výrobku;

- informace sloužící k hodnocení hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Na základě těchto informací se zkoumá a zachycuje přínos jednotlivých útvarů na celopodnikovém výsledku hospodaření. Je důležité porovnat účetní informace vyjadřující skutečnost s žádoucím stavem, jež je vyjádřen nejčastěji pomocí rozpočtů vnitropodnikových útvarů. [6]

Hlavní funkcí vnitropodnikového účetnictví je poskytnutí informací pro účetnictví finanční. Existuje mezi nimi vzájemná vazba, která vyplývá ze zaměření nákladového účetnictví na sledování vnitřních jevů a procesů, které v syntetické podobě ovlivňují i reálnost zobrazení reprodukce majetku a závazků podniku jako celku. Pouze z údajů vnitropodnikového účetnictví lze získat informace o vázanosti prostředků v nedokončené a hotové výrobě, o zachycení skutečných nákladů z prodaných výrobků, o ostatních aktivovaných výkonech.

Cílem vnitropodnikového účetnictví je poskytovat informace pro interní uživatele, zejména vedoucí pracovníky.

### **2.2.3. Finanční účetnictví**

Finanční účetnictví je metodicky uceleným systémem informací o finančním hospodaření účetní jednotky a o výsledku hospodaření účetní jednotky. Řídí se především zákonem č. 563/1993 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů o účetnictví, ale také řadou dalších zákonů a předpisů, které upravují například princip oceňování, odpisování apod.

Jeho hlavním úkolem je zachytit stav a pohyb majetku a závazků, stav a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy a také výsledek hospodaření. Finanční účetnictví je charakterické snahou vyrovnávat krátkodobé výkyvy hospodaření. Například tím, že v příznivých letech se, v souladu s principem opatrnosti, prosazuje podhodnocování aktiv a zisků (nadhodnocování pasiv a dílčích ztrát). Jsou tak tvořeny rezervy, které je možno čerpat v době nepříznivého hospodářského období.

Informace finančního účetnictví jsou poskytovány interním i externím uživatelům. Mezi interní uživatele jsou řazeni vlastníci podniku, manažeři, controlleři, zaměstnanci. Účetní informace jsou také poskytovány externím uživatelům, mezi které patří především dodavatelé i odběratelé, dlužníci a věřitelé, finanční úřady a veškeré peněžní ústavy, také zdravotní pojišťovny či okresní správy sociálního zabezpečení a další.

Jednotliví uživatelé, interní či externí, mají odlišné požadavky na zpracování účetních informací. Jsou tedy kladeny vysoké nároky na systémy jejich zpracování.

Důležitým požadavkem, který je kladen na vedení finančního účetnictví, je dodržování určitých pravidel, která garantují vnějším uživatelům úplnost a spolehlivost informací, srovnatelnost v čase a mezi podniky. Při plnění požadavků externích uživatelů dochází k tomu, že zpracování informací zároveň nevyhovuje řídicím pracovníkům, tedy interním uživatelům. Řídicí pracovníci požadují kritické informace, které jim umožní analyzovat minulý vývoj a ovlivňovat tak vývoj budoucí. Porovnání předem stanoveného a skutečného stavu vývoje činnosti umožňuje hledat vhodná řešení pro odstranění nežádoucích stavů, napomáhá k přijetí konkrétních opatření, a tak aktivně měnit chování podniku. [2]

Zdrojem informací finančního účetnictví pro externí uživatele je především účetní závěrka. Nevýhodou je zveřejňování možných citlivých informací konkurenčním podnikům. Snahou podniků je proto skrýt hlavní faktory svého podnikatelského úspěchu.

### **2.3. Základní právní normy**

Neexistují žádné právní normy, které by upravovaly vedení *manažerského účetnictví*, neboť je určeno především pro interní potřebu podniku.

**Vnitropodnikové účetnictví** upravují české účetní standardy (ČUS č. 001). Vnitropodnikovému účetnictví se věnuje bod 2.5.

Standard udává, že formu, organizaci a zaměření si určí účetní jednotka sama a to tak, aby poskytla průkazné podklady pro potřeby finančního účetnictví

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Dále stanovuje, jak lze vnitropodnikové účetnictví organizovat, potřebu užití spojovacích účtů prokazujících návaznost s účetnictvím finančním, a nutnost uvést účty vnitropodnikového účetnictví v účtovém rozvrhu.

**Finanční účetnictví** vymezuje především zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Zákon stanovuje práva a povinnosti osobám, na které se vztahuje tato právní úprava, a která vymezuje rozsah a způsob jeho vedení a požadavky na jeho průkaznost, byla zpracována Ministerstvem financí. Česká právní úprava zákona o účetnictví je slučitelná s právem Evropského společenství, reprezentované příslušnými směrnicemi. Dle tohoto zákona musí být účetnictví vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a musí být pořízeno způsobem, který zaručuje trvanlivost účetních záznamů.

Dalším právním předpisem vymezujícím účetnictví je prováděcí vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Účetnictví je také regulováno prostřednictvím Českých účetních standardů (dále jen „ČUS“) pro podnikatele číslo 001 až 023. Cílem ČUS je stanovit základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

## **2.4. Etapy vývoje manažerského účetnictví**

Za první etapu vývoje manažerského účetnictví lze považovat 19. století, kdy docházelo k rozmachu průmyslu a rozvoji dopravy. Cena byla utvářena pomocí propočtů skutečných vlastních nákladů. Postupem času docházelo ke zvyšování nároků spotřebitelů. Bylo tedy zapotřebí rozšiřovat sortiment nabízených produktů. V souvislosti s rozmanitější a složitější výrobou koncem 19. a počátkem 20. století podniky řeší propočet režijních nákladů a také propočet nákladů ve sdružené výrobě.

V letech 1910 až 1940 docházelo k přesunu kapitálu mezi jednotlivými podniky. Výroba se integrovala do velkých celků a s tím se objevila potřeba střediskově členit náklady i výnosy.

S rozvojem zbrojního a elektrotechnického průmyslu v letech 1940 až 1980 docházelo k nárůstu nákladů přípravné fáze výroby. Podniky v tomto období kladly důraz na rozpočetnictví, předběžné kalkulace a řešily metodiky kalkulací nákladů kusové a malosériové výroby.

Od počátku 80. let minulého století až do současnosti dochází k propojování světového trhu. V důsledku robotizace výroby rostou režijní náklady, a tak dosud užívané režijní propočty se stávají nedostačujícími. Proto jsou stále hledány nové techniky kalkulací, roste úloha informací vnitropodnikového účetnictví a kalkulací pro řízení podniku. [4]

## **2.5. Náklady a výnosy**

### **2.5.1. Vymezení pojmu nákladů**

Externí uživatelé účetních informací chápou náklad jako jakékoliv peněžně vyjádřené odčerpání vlastního jmění, které snižuje dosažený výnos ve sledovaném období.

Náklady ve finančním účetnictví jsou charakteristické značnou volností vztahu mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti. V tomto pojetí náklady zahrnují nejen úbytky kapitálu vynaložené v souvislosti se zajištěním podnikatelského procesu, ale také výdaje

odlišného charakteru (např. dary) a položky rozdělující konečný výsledek hospodaření (např. náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti, daň ze zisku).

Z daňového hlediska jsou náklady chápány jako prostředky vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.<sup>2</sup>

Charakteristika nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví vychází z hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností podniku. V tomto vyjádření jsou pro náklady podstatné hlavně následující rysy:

- účelnost - náklad je vynaložený ekonomický zdroj, který je racionální a přiměřený výsledku činnosti,
- účelový charakter - vyjadřuje, že účelem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení, k němu dojde jen při vytvoření složky majetku, která přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad. Důležitou vlastností nákladu je jeho relativně těsný vztah k výkonům (tedy k výrobkům, službám, pracím či jiným ekonomickým aktivitám). [6]

### **2.5.2. Členění nákladů**

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich rozdělení do stejnorodých skupin. Jednotlivá členění jsou důležitá pro posuzování a řízení hospodárnosti a efektivnosti a také i dílčích faktorů ovlivňujících jejich úroveň. Je potřeba, aby členění nákladů odpovídalo potřebám vedení v závislosti na řešení určitých otázek a problémů.

Členit náklady lze zejména z pohledu:

- a) druhového,
- b) kalkulačního,
- c) účelového,
- d) závislosti na objemu prováděných výkonů,
- e) změn v podmínkách nákladového procesu,
- f) toho, kolikrát byly v organizační jednotce vynaloženy,
- g) potřeb rozhodování,

---

<sup>2</sup> §24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů



h) místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik.

Obvykle se náklady ještě člení na externí a interní, jednoduché a složené.

#### **Ad a) Druhové členění nákladů**

Jedná se o náklady vstupující do podniku z vnějšího okolí. Toto členění slouží jako informační podklad při zajišťování stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím. Cílem členění je k určitému okamžiku či časovému intervalu postihnout prvky a činitele vstupující do systému, a to bez určení faktorů vyvolávajících jejich vznik. Za základní nákladové druhy se považují:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- finanční náklady (např. pojistné, bankovní poplatky a náklady spojené se získáním bankovních záruk),
- mimořádné náklady.

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- z hlediska vyobrazení jsou prvotní, zobrazují se hned při svém vstupu do podniku,
- jsou externí, vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb od jiných subjektů (dodavatelů, zaměstnanců),
- z hlediska podrobnějšího členění se jedná o náklady jednoduché. Nelze je tedy rozlišit na jednodušší složky.

Výhodami druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost spotřeby zdrojů podniku, poměrně přesné sledování jejich spotřeby a jejich plánování. Nevýhodou je, že na nižších stupních řízení je členění omezené, jelikož se nezabývá příčinou jejich vynaložení, dále nehodnotí účelnost či přiměřenost výšky vynaložených nákladů. Proto je potřeba, aby se druhové členění kombinovalo s dalším členěním nákladů.

#### **Ad b) Kalkulační členění nákladů**

U tohoto členění je posuzována přímá nebo nepřímá souvislost nákladů s určitým finálním nebo dílčím výkonem.

Existují dvě základní skupiny nákladů:

- přímé, které jednoznačně souvisí s konkrétním druhem výkonu,
- nepřímé, které se nevází k jednomu druhu výkonů, ale zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech.

Přímé náklady lze přesně spočítat na jednotlivé výkony na kalkulační jednici. Patří zde jednak jednicové náklady výkonu vyvolané druhem výkonu (např. přímý materiál, přímé mzdy) a také náklady vynaložené v souvislosti s prováděním pouze tohoto výkonu. Nepřímé náklady se také vypočítávají na jednici, ale jedná se o složitější výpočty, pro které jsou užívány různé metody (např. kalkulace dělením, kalkulace přirážková). [3]

#### **Ad c) Účelové členění nákladů**

Jedná se o členění nákladů na základě účelu, za kterým byly vynaloženy. Tohoto členění se užívá při tvorbě kalkulací nákladů a také při kontrole přiměřenosti a hospodárnosti.

V účelovém členění může mít různou odlišnost. Obvykle se užívá čtyř až pěti úrovní. V prvé z nich se náklady rozčlení do širokých okruhů různých výrobních a nevýrobních činností, např. náklady hlavní výroby, pomocné výroby, vedlejší výroby. V rámci těchto okruhů pak dochází k členění podrobnějšímu, např. podle jednotlivých druhů činností, technologických stupňů, jednotlivých operací.

Z hlediska hospodárnosti tyto náklady je možno dále členit na:

- technologické, které jsou vynaloženy na tvorbu výkonů,
- náklady na obsluhu a řízení, které jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti.

Náklady jsou dále členěny podle vztahu k činnosti, technologickému stupni, nebo operaci na:

- jednicové, které jsou vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Tyto náklady se často kalkulují do norem spotřeby a rostou úměrně s počtem kusů, s váhou nebo s časem;

- režijní, u kterých nelze vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Jedná se tak o náklady řízení, odbytu, skladování, správy a další. Nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů, pouze jsou rámcově ovlivněny rozsahem činností. Obvykle se stanovují buď na časové období, nebo na celkový přepokládaný objem výkonů.

#### **Ad d) Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděným výkonů**

Je možno rozlišit dvě skupiny nákladů:

- variabilní (VN),
- fixní (FN).

Variabilní náklady jsou takové, které se mění v závislosti na objemu produkce. Jedná se o náklady jednicové a proporcionalnost jejich vývoje závisí na stabilitě podmínek výroby. Růst nákladů může mít odlišný průběh, proto se rozlišují variabilní náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální.

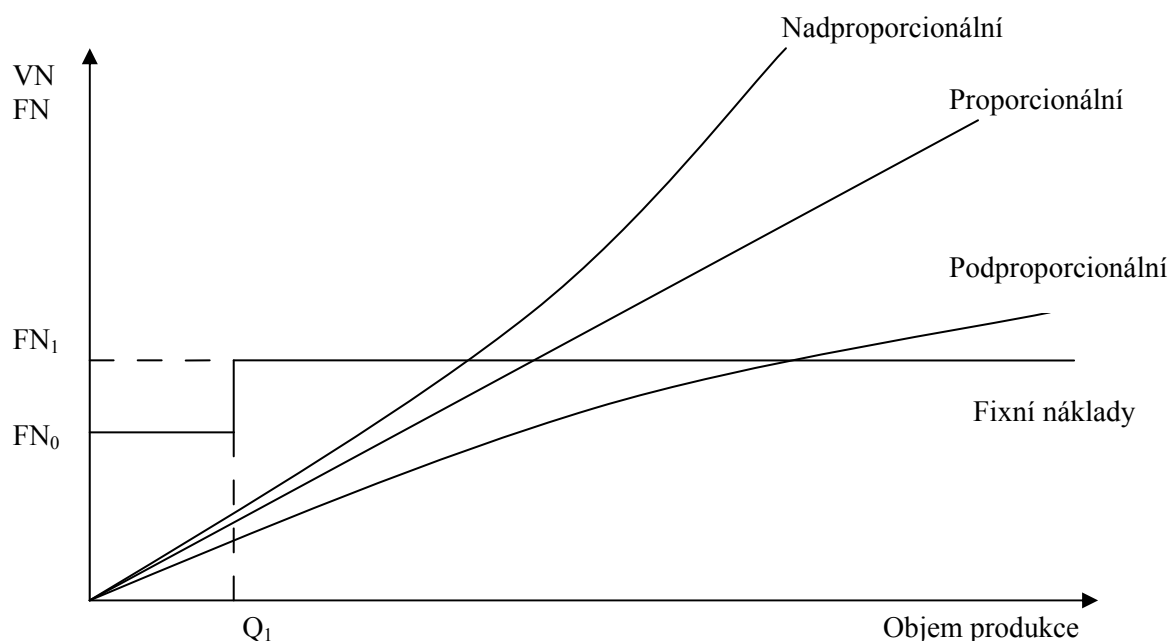
Proporcionální závisí přímo úměrně na počtu prováděných výkonů. Příkladem jsou náklady jednicové. Představují základní část variabilních nákladů.

Nadproporcionální neboli progresivní náklady v absolutní výši rostou rychleji než objem výkonů. V úhrnu stoupají s růstem objemů činnosti rychleji, než roste objem činnosti. Nejsou častým jevem, jedná se spíše o výjimečný stav.

Podproporcionální neboli degresivní náklady v absolutní výši rostou pomaleji než objem výkonů. V úhrnu stoupají s růstem objemu činností, ale stoupají pomaleji než objem výroby. V praxi se vyskytují poměrně často.

Fixní náklady ( $FN_0$ ) se v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivit podniku nemění. Jedná se o náklady zajišťující výrobní proces. Při překročení kapacity ( $Q_1$ ) rostou fixní náklady o dodatečně vložené kapacity. Mění se tedy skokově ( $FN_1$ ).

**Graf 1.1** Graf variabilních a fixních nákladů – vlastní zpracování



### 2.5.3. Výnosy

V účetnictví je zapotřebí rozlišovat příjmy od výnosů. Příjmy představují veškeré přírůstky peněz a peněžních hodnot. Vztahují se vždy k okamžiku přijetí. Zatímco příjmy vyjadřují skutečný tok peněz, výnosy představují v penězích vyjádřený ekvivalent realizovaných výkonů účetní jednotky.

Pro klasifikování výnosů lze užít obdobných kritérií členění jako u nákladů, například podle jednotlivých druhů. Pro sledování výnosů podle místa jejich vzniku je vhodné vytvořit vhodnou analytickou evidenci k jednotlivým syntetickým účtům výnosů nebo v rámci vnitřního účetního okruhu vytvořit výnosové účty podle jednotlivých hospodářských středisek.

Ve finančním účetnictví jsou výnosy členěny na:

- výnosy z provozní činnosti, které zahrnují především tržby z vlastních výkonů, změny stavu zásob vlastní činnosti a jiné,
- výnosy z finanční činnosti, které obsahují zejména tržby z prodeje cenných papírů, úroky a výnosy z finančního majetku,
- výnosy z mimořádné činnosti, které vyplývají z nahodilých událostí v běžné činnosti podniku. [5]

### **3. Konceptní řešení vnitropodnikového účetnictví**

#### **3.1. Výkonově orientované účetnictví**

Důvodem existence výkonově orientovaného účetnictví je odpovědět na základní otázky vznikající při řízení činností podniku, např. jaká je velikost nákladů spjatých s prováděnými aktivitami, jak řídit jejich hospodárnost a jaké výnosy nám tyto aktivity přinášejí.

Informace získané výkonově orientovaným účetnictvím jsou podstatné pro rozhodování o ceně, objemu a struktuře výkonů, zavedení či zrušení stávajících aktivit, či stanovení rozpočtu nákladů, výnosů a zisku.

Základním nástrojem hodnotového řízení po linii výkonů jsou kalkulace.

##### **3.1.1. Kalkulace**

Kalkulace jsou jedním z nástrojů souvisejícím s účetnictvím podrobně hodnotící vztah mezi náklady a výkony. Slouží k zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně vymezen co do druhu, objemu a jakosti, na tzv. kalkulační jednici. Kalkulace je tedy výsledkem výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici a také částí informačního systému podniku, jež je možno vyčlenit a která je úzce spjata vnitropodnikovým účetnictvím i s rozpočtovým.

Kalkulace jsou tvořeny různými metodami, které jsou závislé na:

- a) předmětu kalkulace,
- b) přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- c) struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů a následné zjištění skutečných nákladů.

##### **Ad a) Vymezení předmětu kalkulace**

Předmětem kalkulace mohou být veškeré výkony prováděné v podniku. V praxi však často dochází k tomu, že podniky s širokým sortimentem kalkulují jen vybrané druhy výkonů

nebo jejich skupiny, které jsou pro ně nejdůležitější. Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednotka je konkrétní výkon vymezený druhem a měrnou jednotkou, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. Kalkulované množství určuje počet kalkulačních jednotek, pro které se stanovují celkové náklady.

#### **Ad b) Přiřazování nákladů předmětu kalkulace**

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace souvisí s rozčleněním nákladů na přímé a nepřímé. Zatímco přímé náklady mají bezprostřední vztah k prováděným výkonům a lze je relativně jednoduše zjistit na kalkulační jednotce u výsledné kalkulace pomocí dělení, u předběžné kalkulace na základě technicko-hospodářských norem, nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s prováděním většího sortimentu výkonů. Pro vyjádření velikosti nepřímých nákladů se užívají následující metody:

- kalkulace dělením, kdy se náklady rozvrhují na základě počtu různě vyjádřených kalkulačních jednotek. Druhy kalkulace dělením jsou kalkulace prostá, poměrovými čísly a stupňovitá;
- kalkulace přírážková, která se používá pro přičítání nepřímých nákladů rozvrhové základny, jež může být vyjádřena v penězích či naturáliích.

#### **Ad c) Struktura nákladů v kalkulaci**

Jelikož nelze obecně stanovit přesnou strukturu nákladů pro všechny účetní jednotky, podnik si strukturu určí individuálně. Je sestavena pomocí tzv. kalkulačního vzorce. V době, kdy základní zákonitosti trhu byly nahrazeny centrálním plánováním, byly kladeny požadavky na unifikaci vykazovaných informací. V této souvislosti vzniká takzvaný typový kalkulační vzorec, jehož struktura byla následující:

|                                     |
|-------------------------------------|
| 1. Přímý materiál                   |
| 2. Přímé mzdy                       |
| 3. Ostatní přímé náklady            |
| 4. Výrobní režie                    |
| <b>Vlastní náklady výroby</b>       |
| 5. Správní režie                    |
| <b>Vlastní náklady výkonu</b>       |
| 6. Odbytové náklady                 |
| <b>Úplné vlastní náklady výkonu</b> |
| 7. Zisk                             |
| <b>Cena výkonu</b>                  |

Toto členění je nedostačující jako podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví. Je potřeba zpracovávat kalkulace s ohledem na jejich účel a s ohledem na uživatele. Proto je zapotřebí, aby při vytváření kalkulací bylo užíváno různých variant strukturování nákladů ve vztahu k výkonům.

V současnosti jsou využívány kalkulace cenové a nákladové, které jsou zásadně odlišné. Jejich rozdíl nespočívá ve struktuře, nýbrž v přístupu k sestavování a účelům kalkulace. Zatímco kalkulace nákladů obecně slouží pro rozhodnutí spojená s řízením hospodárnosti, cenová kalkulace tvoří základ nabídkového řízení nebo jednání s odběrateli.

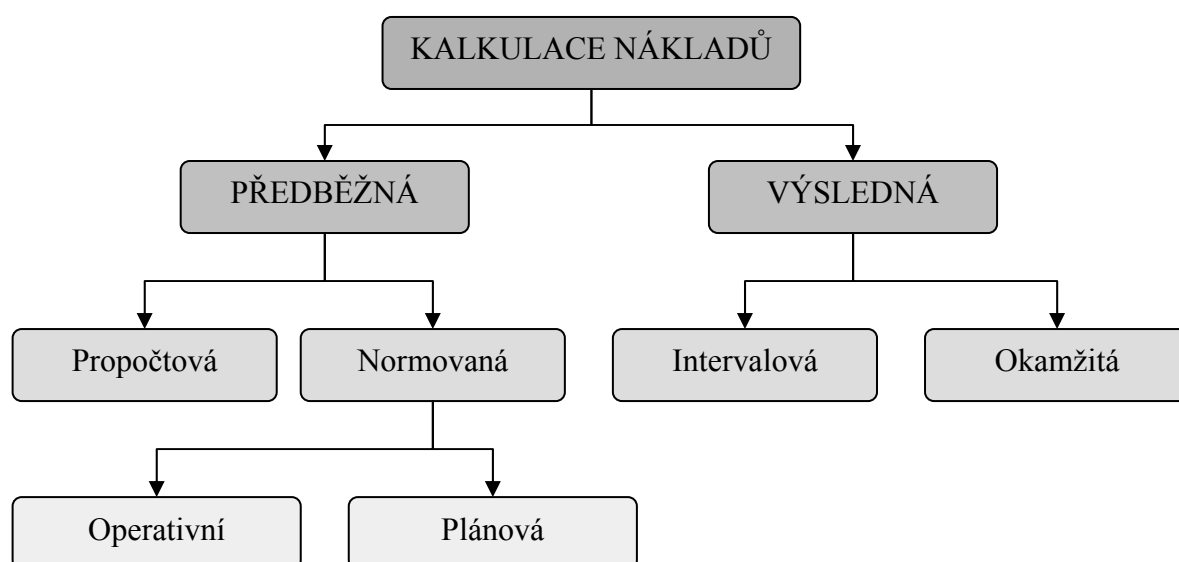
Kalkulace, která je využívána jako nástroj řízení hospodárnosti a efektivnosti výkonů se uplatňuje zejména při:

- ocenění nedokončené výroby, výrobků a polotovarů,
- stanovení vnitropodnikových cen výkonů a jejich částí,
- porovnání obdobné výroby jiného podniku pro mezipodniková srovnání.

### 3.1.2. Kalkulační systém

Kalkulační systém je tvořen jednotlivými kalkulacemi, mezi nimiž existují vzájemné vazby a které jsou sestavovány v závislosti na tom, k jakému účelu slouží.

**Schéma 2.1** Schéma kalkulačního systému – vlastní zpracování



- **Kalkulace propočtová**

Je poměrně nepřesná, proto se pro ni užívá označení „odhadované náklady.“ Sestavuje se zpravidla v době, kdy ještě nezapočala výroba a vlastní prodej. V této etapě dochází k sestavování odhadů budoucích nákladů spojených s výkonem. Kalkulace se sestavuje na základě různých orientačních podkladů, kterými mohou být například informace o vlastních či cizích obdobných výrobcích. Propočtové kalkulace jsou pro útvary technické přípravy výroby jakýmsi limity nákladů, které by neměly překročit.

V hromadné a sériové výrobě je propočtová kalkulace informačním podkladem pro rozhodnutí o tom, zda daný výkon uskutečnit či nikoliv. Slouží tedy k posouzení, zda nový výkon bude ziskový. U zakázkové výroby propočtová kalkulace vyjadřuje množství vynaložených nákladů individuálního výkonu. Stává se tak podkladem cenové nabídky pro konkrétního zákazníka.



Pakliže se podnik na základě propočtové kalkulace rozhodne daný výkon uskutečňovat, pokračuje proces řízení nákladů sestavením kalkulací plánované a operativní.

- **Plánová kalkulace**

Je významná zejména na úrovni podnikového vedení, kde se stává podkladem pro sestavení plánu nákladů, výkonů a zisku. Užívá se pro výkony, jejichž výroba se bude opakovat v průběhu delšího časového horizontu. Mimo jiné také vymezuje úkol, kterého mají dosáhnout při inovacích výroby ty útvary, jež výrobu teprve připravují.

Sestavuje se v době, kdy jsou již známy spotřební a výkonové normy. Plánová kalkulace vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. V kalkulaci je také zapotřebí zohlednit uvažované změny, které ovlivní výši nákladů.

Plánová kalkulace je důležitým podkladem pro zpracování hlavního podnikového rozpočtu, a to zejména při rozpočtování:

- nákladů v rozpočtové výsledovce,
- výdajů v rozpočtu peněžních toků,
- zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze. [2]

V podstatě se jedná o vážený aritmetický průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, přičemž váhami jsou předpokládané objemy výkonů. Vyrábí-li podnik pouze jeden druh výrobků, plánová kalkulace má tuto podobu:

$$\text{Plánová kalkulace na 1 výrobek} = \frac{\text{Plánované náklady}}{\text{Plánovaný počet výrobků}}$$

- **Operativní kalkulace**

Vyjadřuje předem stanovené náklady odpovídající konkrétním technologickým a výrobním podmínkám, které byly předem stanoveny útvarem technické přípravy výroby. Dojde-li tedy ke změnám konstrukčního, technologického či výrobního charakteru, musí dojít i ke změně operativní kalkulace.

Sestavuje se zejména v položkách přímých jednicových nákladů a využívá se při stanovení úkolů pro jednotlivé výrobní útvary a pro kontrolu jejich plnění. Vzájemným porovnáním kalkulace operativní a kalkulace plánové v průběhu roku se kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů.

Operativní kalkulace platná k prvnímu dni hodnoceného období je nazývána kalkulací základní. Pomocí ní se odlišují zásluhy za úspory mezi útvary, které zajišťují podmínky výroby a výkonnými výrobními útvary.

- **Výsledná kalkulace**

Vyjadřuje, jaké skutečné náklady byly vynaloženy v průměru na jednotku výkonu za období. Průměrné jednotkové náklady, zjištěné z výsledné kalkulace se porovnávají s nákladovým úkolem a zároveň složí jako podklad pro hodnocení hospodárnosti útvarů, které se podílejí na výrobě.

- **Cenová kalkulace**

Cenová kalkulace obsahuje kalkulovaný zisk a tím se liší od kalkulace nákladů, je tedy samostatnou oblastí rozhodování. Přístup k sestavování této kalkulace je opačný než u kalkulace nákladů. Zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněného ve formě výnosů.

## **3.2. Odpovědnostně orientované účetnictví**

Na počátku 20. století vývoj manažerského účetnictví byl ovlivněn dvěma faktory. Tím prvním byl růst požadavků na výkonnost rozšiřujících se úspěšných podniků a na koordinaci jednotlivých procesů, druhým rozvoj řízení, které bylo zaměřeno na podrobnější předběžnou přípravu budoucí podnikatelské činnosti.

### **3.2.1. Cíle řízení po linii odpovědnosti**

Ve fázi předběžného stanovení úkolu je zapotřebí, aby bylo optimálním způsobem využito schopností každého útvaru při naplňování podnikových cílů. Je potřeba vymezit část podnikatelského procesu, jež může útvar ovlivnit svou činností a to prostřednictvím delegované pravomoci a odpovědnosti.

Ve fázi následné kontroly je nutno zjistit, jaké dopady na celkové výsledky mají jednotlivé dílčí činnosti útvarů a kdo za ně odpovídá.

Ve fázi analýzy a vyhodnocení výsledných informací je zapotřebí, aby splnění úkolu bylo spjato s odměnou či jinou formou zainteresovanosti.

### **3.2.2. Předpoklady fungování odpovědnostního účetnictví**

Základním předpokladem zavedení odpovědnostního účetnictví je

- řešení organizační a ekonomické struktury podniku,
- stanovení míry centralizace a decentralizace řízení,
- vymezení základních rysů řízení konkrétních útvarů.

#### **Organizační struktura podniku**

Cílem vytvoření organizační struktury je uspořádání činností tak, aby docházelo k optimálnímu naplňování cílů podniku. Mezi jednotlivými prvky struktury existují horizontální a vertikální vazby. Horizontální vazby vedou k rozdělení výrobních středisek z pohledu předmětného a technologického uspořádání. Zatímco u předmětného uspořádání je rozhodující druh či skupina výkonů (výrobků), u technologického uspořádání je podstatná technologie výrobního procesu.

Vertikální vazby a počet úrovní řízení vyjadřují míru centralizace či decentralizace řízení.

**Centralizace** je založena na takovém principu řízení, při kterém je veškerá pravomoc a odpovědnost nesena vrcholovým vedením podniku. Nižší útvary jsou zřízeny za účelem plnění konkrétních zadaných úkolů.

**Decentralizace** je proces, při kterém dochází k převedení podstatné části pravomoci a odpovědnosti na hierarchicky nižší útvary.

### **Ekonomická struktura podniku**

Ekonomická struktura navazuje a doplňuje strukturu organizační. Z hlediska míry a uplatnění odpovědnosti a pravomoci dochází k budování struktury tzv. hospodářských neboli odpovědnostních středisek. Hospodářské středisko je relativně samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který sleduje své náklady, výnosy a zjišťuje výsledek hospodaření. Hospodářská střediska podle rozsahu pravomoci a odpovědnosti lze členit na:

- a) nákladové,
- b) výnosové,
- c) ziskové,
- d) rentabilní,
- e) investiční,
- f) výdajové.

#### **Ad a) Nákladové středisko**

Jedná se o středisko s nízkou úrovní pravomocí a odpovědnosti. Pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vzniknou v důsledku jeho činnosti. Hodnocení je pak založeno na porovnání předem stanovených a skutečných nákladů a na analýze vzniklých odchylek.

#### **Ad b) Výnosové středisko**

V tomto typu střediska mohou jeho pracovníci ovlivnit výši svých externích výnosů, ale nemohou ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů. Pravomocí střediska je vstupovat do vztahů se zákazníky, a tak vzniká možnost ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů. Hmotná zainteresovanost je vázána na růst výnosů a na dodržení rozpočtu nákladů.

#### **Ad c) Ziskové středisko**

Pracovníci ziskového střediska mohou ovlivnit výši nákladů i externích výnosů. Pravomocí střediska je vstupování do vztahů s externími dodavateli i odběrateli, nerozhoduje však o výši, struktuře a využití aktiv podniku. Hmotná zainteresovanost je vázána na dodržování rozpočtovaného zisku.

#### **Ad d) Rentabilní středisko**

Rentabilní středisko odpovídá za výši nákladů a výnosů a také za výši střediskem vázaných prostředků. Hmotná zainteresovanost je vázána na výši dosažené rentability vázaného kapitálu.

#### **Ad e) Investiční středisko**

Jedná se o nejvyšší úroveň ekonomické struktury a vyskytují se především u velkých firem s širokým rozsahem činností. Jeho předpokladem je delegování pravomoci a odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení na střediska. Zainteresovanost je vázána k vloženým prostředkům.

#### **Ad f) Výdajové středisko**

Jedná se o takový typ střediska, který v současné době nepřináší žádný ekonomický prospěch, ale předpokládá se, že do budoucna zvýší potenciál rozvoje podniku. Příkladem jsou střediska výzkumu a vývoje, reklamy či strategického marketingu. Pracovníci střediska jsou zpravidla zainteresováni dodržením limitu vymezených výdajů a dosažením měřitelných dlouhodobých efektů. [7]

### **3.2.3. Náklady a výnosy odpovědnostních středisek**

V souvislosti s odpovědnostním řízením nákladů je zapotřebí položit si otázku „Kdo je odpovědný za spotřebu zdrojů?“ Jinak řečeno, kterému středisku by měl být náklad odpovědnostně přiřazen.

Zatímco pojetí jednotlivých střediskových nákladů je u všech typů odpovědnostních středisek společné, pojetí a způsob využití střediskových výnosů je závislé na míře delegované pravomoci a odpovědnosti. Nástrojem pro vyčíslení těchto výnosů jsou tzv. vnitropodnikové ceny (dále je „VPC“).

## **Vnitropodniková cena**

VPC jako nástroj odpovědnostního řízení by měla motivovat pracovníky středisek k takovému chování, které vede k efektivnímu rozhodování, jež je prospěšné jak pro středisko, tak především pro podnik. VPC také funguje jako měřítko výkonnosti střediska.

Typy VPC:

- a) VPC s připočtením ziskové přírážky,
- b) VPC odvozená z úrovně tržní ceny,
- c) VPC na úrovni plných střediskových nákladů,
- d) VPC na úrovni variabilních nákladů,
- e) VPC založená na dohodě mezi středisky.

### **Ad a) VPC s připočtením ziskové přírážky**

Tento typ VPC nachází uplatnění především u ocenění finálních výkonů, které se prodávají především mimo podnik. Zejména se užívá u ziskových, rentabilních a investičních středisek, tedy takových, které mají možnost ovlivňovat objem a sortiment svých výkonů. Proto nemá opodstatnění ve střediscích výrobního typu, která mají užší rozsah pravomocí a odpovědnosti.

### **Ad b) VPC odvozená z úrovně tržní ceny**

Výhodou VPC založené na tržní ceně je možnost jejího srovnání s konkurencí. Nevýhodou je, že v zásadě nepodporuje spolupráci mezi středisky a že je středisko ponecháno působení tržních vlivů, tedy i těch, které svojí činností nemůže ovlivnit.

### **Ad c) VPC na úrovni plných střediskových nákladů**

Je využívána u středisek, jejichž úkolem je dosáhnout vyššího využívání kapacity. Ve VPC je zahrnuta část fixní režie na jednotku výkonu, která je stanovena pro určitou míru využití kapacity, proto dojde-li k překročení plánu kapacity, jsou středisku uznány fixní náklady ve vyšší částce, než v jaké byly rozpočtovány. Dochází tak k jejich relativní úspoře.

### **Ad d) VPC na úrovni variabilních nákladů**

Tato VPC je využívána zejména u nákladových středisek, která neovlivňují využití kapacity a zajišťují výkony pro jiná střediska v požadovaných termínech, struktuře

a objemech. Aby bylo dosaženo nejvyšší účinnosti tohoto typu ocenění, je zapotřebí odděleně hodnotit hospodárnost střediska zvlášť z pohledu jednicových a režijních nákladů.

#### **Ad e) VPC založená na dohodě mezi středisky**

Je založena na dohodě předávajícího a přebírajícího střediska v případech individuálně sjednaných subdodávek. VPC může být stanovena třemi různými způsoby:

- na základě schválení podnikovým vedením,
- odvozením z tržní ceny, kdy podnikové vedení si vyhrazuje právo přizpůsobit její velikost v případě, že by působila proti zájmům podniku,
- dohodou mezi středisky, v případě, že k dohodě nedojde, zasahuje vedení. [7]

#### **Výsledek hospodaření střediska**

Velikost střediskových nákladů a výnosů má v konečném důsledku vliv na velikost vnitropodnikového výsledku hospodaření. V závislosti na velikosti delegované pravomoci a odpovědnosti střediska může vnitropodnikový výsledek hospodaření vypovídat o tom, jak je práce střediska efektivní a jak se podílí na celkovém zisku podniku. Dále funguje jako nástroj kontroly a jako základna hmotné zainteresovanosti.

### **3.2.4. Rozpočetnictví**

Rozpočetnictví je samostatnou problematikou řízení podniku, kdy cíle podniku jsou zpracovány do jednotlivých plánů a dále konkretizovány do rozpočtů. Rozpočet lze definovat jako dokument, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestavován, přičemž časovým horizontem je zpravidla kalendářní rok.<sup>3</sup>

#### **Proces sestavování rozpočtu**

Pro sestavení rozpočtu by měl být sestaven tým, jehož členové jsou výkonní řídicí pracovníci zastupující hlavní činnosti podniku jako např. marketing, řízení výroby, logistiku či prodej. Koordinací sestavování rozpočtů je zpravidla pověřen vedoucí controllingového oddělení.

---

<sup>3</sup> LAZAR, J. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3, 28. strana.

Controlling poskytuje poradenství a administrativní služby pro řídicí pracovníky, stanovuje postupy sestavení rozpočtů a časový harmonogram, který určuje pořadí sestavení rozpočtů.

Řídicí pracovníci středisek svůj rozpočet před konečným schválením prezentují a v případě, že rozpočet neodpovídá požadavkům podniku, není odsouhlasen a je zapotřebí ho přepracovat a opětovně předložit k novému projednání.

### **Podnikový rozpočet (hlavní rozpočet)**

Podnikový rozpočet je souhrnný dokument složený z:

- a) rozpočtové výsledovky, která vymezuje očekávaný budoucí výsledek hospodaření,
- b) rozpočtového výkazu cash flow, který kvantifikuje změnu peněžních toků,
- c) rozpočtové rozvahy, která vymezuje finanční pozici podniku.

#### **Ad a) Rozpočtová výsledovka**

Rozpočtová výsledovka je výchozím zdrojem informací pro sestavení krátkodobých podnikových rozpočtů a její sestavení je složeno z následujících etap:

- vymezení rozpočtové politiky,
- vymezení faktorů, které omezují výkonnost podniku,
- příprava rozpočtu výnosů z prodeje,
- stanovení základní struktury rozpočtu nákladů,
- výchozí etapa přípravy rozpočtů středisek,
- projednávání návrhu rozpočtu středisek,
- přijetí rozpočtu,
- schválení podnikového rozpočtu. [2]

Podstatou rozpočtové výsledovky je stanovení výsledku hospodaření, ze kterého se následně odvozuje rozpočet výnosů a rozpočet nákladů. Náklady jsou členěny na variabilní a fixní a na tzv. stupňovité členění fixních nákladů.



## **Struktura rozpočtové výsledovky [2]**

Výnosy z prodeje

- variabilní náklady prodaných výkonů

---

Marže I (marže po úhradě variabilních nákladů)

- fixní náklady výkonu

---

Marže II (marže výkonu)

- fixní náklady skupiny výkonů

---

Marže III

- fixní náklady vnitropodnikových útvarů

---

Marže IV

- společné fixní náklady podniku

---

***Rozpočtovaný zisk podniku z prodeje***

### **Ad b) Rozpočet peněžních toků**

Jedná se o typ rozpočtu krátkodobého charakteru. Sestavuje se v návaznosti na podnikatelský cyklus a dále se konkretizuje na měsíce, popřípadě i kratší období.

Rozpočet peněžních toků je využíván k řízení solventnosti a likvidity, dále slouží ke koordinaci vztahů mezi jednotlivými aktivitami podniku. K tomuto účelu se aktivity podniku dělí na tři základní sféry, a to na hlavní výdělečnou činnost, investování a financování, každá z těchto činností je pak podrobně rozpočtována. Ve vazbě na tyto oblasti se pak rozpočtují i daňové příjmy a výdaje, které v závislosti na daňových zákonech vzniknou, a také rozpočet peněžních toků z výsledkových operací finančních a investičních aktivit, jehož cílem je vyjádřit příjmy a výdaje z úroků a přijatých dividend.

### **Ad c) Rozpočtová rozvaha**

Rozpočtová rozvaha je na rozdíl od rozvahy jako účetního výkazu podstatně méně podrobná. Zatímco stálá aktiva vyžadují podrobné členění, oběžná aktiva a krátkodobé závazky, jejichž rozpočet vyplývá z rozpočtu cash flow, jsou rozpočtovány celkové přírůstky či úbytky konkrétních účtů a ne jejich obraty.

Důležitou informací propojující rozpočtovou rozvahu s rozpočtem peněžních toků je čistý pracovní kapitál. Čistý pracovní kapitál vyjadřuje množství oběžných aktiv, která jsou kryta dlouhodobými zdroji, tedy množství dlouhodobě vázaného kapitálu, který je třeba uvolnit ke krytí oběžných aktiv.

Dlouhodobý kapitál je zapotřebí členit na cizí a vlastní. Vlastní kapitál se rozpočtuje samostatně podle jeho jednotlivých složek.

**Hlavní podnikový rozpočet** je jakousi obdobou účetní závěrky, ale v předběžném vyjádření. To však nemusí znamenat, že rozpočtované veličiny jsou vymezeny stejně jako ve finančním účetnictví. V praxi dochází k tomu, že tvorba hlavního rozpočtu podléhá duálnímu (rozdílnému) zobrazení. Tento trend je posilován snahou firem budovat systém hodnotových kritérií nejen na základě rozkladu tradičních ukazatelů, ale i na vztahu s tzv. ukazatelem přidané ekonomické hodnoty (dále jen „EVA“). [8] EVA vychází z pravidla, že podnik musí vyprodukovat minimálně tolik, kolik činí náklady kapitálu z investovaných prostředků. Obecný koncept EVA vyjadřuje nadzisk firmy, tedy rozdíl zisku a nákladů na kapitál, které představují minimální míru výnosnosti kapitálu. EVA na úrovni zisku z hlavní činnosti po zdanění je definována následovně

$$EVA = NOPAT - WACC \cdot (A - Z_{kr}),$$

|              |                               |
|--------------|-------------------------------|
| kde je NOPAT | čistý zisk z hlavní činnosti, |
| WACC         | průměrné náklady kapitálu,    |
| A            | celková hodnota aktiv,        |
| $Z_{kr}$     | celkové krátkodobé závazky.   |

### 3.3. Účetní soustavy

Při tvorbě účetních systémů je potřeba brát v úvahu požadavky externích i interních uživatelů účetních informací. Proto existují dva koncepční přístupy k organizaci vztahu finančního a vnitropodnikového účetnictví. Jedná se o:

- **tzv. dvoukruhové účetnictví**, které naplňuje požadavky každé skupiny uživatelů v samostatném účetním okruhu,
- **tzv. jednookruhové účetnictví**, které poskytuje informace obou skupinám uživatelů pomocí analytické evidence nákladů, výnosů, aktiv i závazků.

#### 3.3.1. Dvoukruhové účetnictví

Dvoukruhové účetnictví vzniklo v anglosaských zemích především proto, že zde byl kladen větší důraz na vlastní obsah a vypovídací schopnost účetních informací, byly respektovány odlišné požadavky uživatelů na účetnictví. Okruh účetních informací určený pro interní uživatele je chápán jako důvěrný, a proto není předmětem zveřejňování. Anglosaské účetnictví však neřeší propojení či odlišení obou okruhů. Naproti tomu v zemích kontinentální Evropy je vedení účetnictví silně podrobno legislativním úpravám, proto zde dochází k relativně těsnému propojení finančního a nákladového účetnictví. [7]

Dvoukruhová účetní soustava je tvořena dvěma okruhy. První okruh zahrnuje finanční účetnictví, okruh druhý je tvořen účetnictvím vnitropodnikovým.

##### **První okruh**

Obsahuje ucelený soubor informací o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech. Slouží především externím uživatelům účetních informací. Okruh je označován jako finanční, někdy také jako základní.

Účtování v prvním okruhu probíhá na účtech nulté až sedmé účtové třídy podle pravidel, které ukládá zákon o účetnictví.

##### **Druhý okruh**

Slouží k poskytování různorodých informací o strukturách a vztazích v podniku. Jedná se například o tyto druhy informací:

- údaje o stavu hotových a nedokončených výrobků, polotovarů,
- údaje potřebné pro sestavení výsledných kalkulačí výrobků,
- údaje pro běžnou kontrolu nákladů,
- údaje pro krátkodobé i dlouhodobé rozhodování,
- údaje pro sestavení prognóz, atd.

Pro tvorbu vnitropodnikového účetnictví v druhém okruhu jsou vymezeny účtové třídy 8 a 9. Přesné vymezení a pojmenování účtů účtové třídy 8 a 9 si každá společnost vytvoří sama podle vlastních potřeb.

Oba okruhy fungují relativně samostatně, vztahy mezi nimi jsou realizovány pomocí:

**a) spojovacích účtů,**

**b) účtů rozdílů.**

#### **Ad a) Spojovací účty**

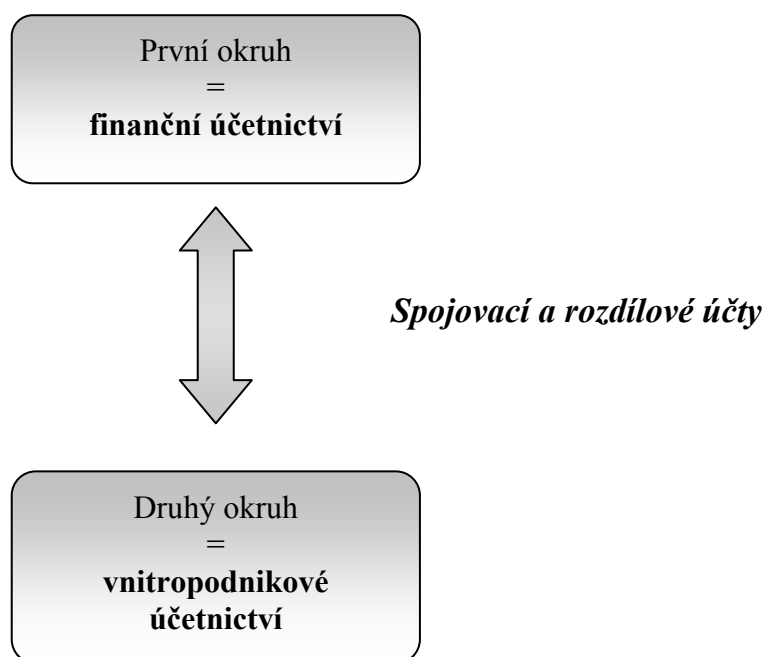
Slouží k zachycení účetní informace, která je zaznamenána ve finančním účetnictví a zároveň vstupuje i do účetnictví vnitropodnikového. Nejčastěji je užíváno spojovacích účtů nákladů, výnosů, zásob, časovému rozlišení. Jsou používány u všech hospodářských operací, které jsou předmětem zobrazení obou okruhů. Jejich hlavní funkcí je kontrola správnosti účtování a dodržení podvojnosti a souvztažnosti účetnictví.

#### **Ad b) Účty rozdílů**

Zachycují rozdílné zobrazení hospodářských jevů v obou okruzích. Tyto rozdíly vznikají díky odlišnému zobrazení majetku, závazků i zisku a jsou předmětem sledování v okruhu pro vnitřní řízení. Rovněž slouží k zvýšení informovanosti vrcholového vedení. Mohou díky nim pružně reagovat na měnící se ekonomické podmínky a přijímat potřebná rozhodnutí.

Jestliže dochází ke změně ocenění majetku ve druhém účetním okruhu, pak díky rozdílovým účtům je výsledek hospodaření zjištěný ve finančním účetnictví stejný jako ve vnitropodnikovém účetnictví. [9]

**Schéma 2.2** Zjednodušené schéma dvouokruhové účetní soustavy – vlastní zpracování



### 3.3.2. Jednookruhové účetnictví

Jednookruhová účetní soustava je tvořena syntetickými a analytickými účty, které poskytují informace o skutečných vlastních nákladech podle druhů výrobků či služeb. Plní požadavky uživatelů finančního i nákladového účetnictví v jediném okruhu. Předpokladem správného fungování jednookruhové soustavy je vytvoření systematické analytické evidence, a to z pohledu věcné náplně účtů i z pohledu jednotlivých útvarů a výkonů.

Systém jednookruhového účetnictví je v současné době preferován před dvouokrhovou soustavou, především díky softwarům, které podniky používají.

Tato soustava poskytuje informace o koloběhu majetku, ke kterému dochází ve skutečné ekonomické realitě podniku. Z příslušných účtů je možné zjistit, k jakým změnám dochází ve struktuře aktiv, kolik prostředků je v daný okamžik vázáno v rozpracované i v dokončené výrobě, také jakého výsledku hospodaření je dosahováno.

Zjištění výsledku hospodaření je relativně složitý proces. Je zapotřebí u jednotlivých účtů identifikovat, zda bude vstupovat do výsledku hospodaření finančního i nákladového účetnictví, nebo zda bude zahrnut do jeho výpočtu pouze v jednom z uvedených okruhů.

## Druhotné náklady a výnosy

Jednookruhová účetní soustava je tvořena systémem syntetických účtů finančního účetnictví, které jsou doplněny analytikou v závislosti na prováděném výkonu. Současné jsou tyto účty doplněny i dalšími, které pro zobrazení hospodářských transakcí nejsou ve finančním účetnictví užívány. Jedná se o účty zobrazující vnitropodnikové kooperační vztahy nazývané interní či druhotné náklady a výnosy.

Účty vnitropodnikových nákladů (599) a výnosů (699) nemají vliv na velikost zisku podniku jako celku, jelikož je jejich saldo nulové.

Pakliže dochází v rámci podniku k předávání interních výkonů, vznikají v případě dodávajícího útvaru interní výnosy, v případě odebírajícího útvaru interní náklady. Aby mohly být interní výnosy zúčtovány a uznány ve prospěch předávajícího střediska, musí splnit dané předpoklady:

- výkon je možno jednoznačně vymezit, změřit a ocenit,
- je předem stanoveno ocenění výkonu pro konkrétní období,
- odebírající útvar rozhoduje o množství, kvalitě a času předání.

**Schéma 2.3** Jednookruhová soustava účetních informací <sup>4</sup>



<sup>4</sup> FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0, 66. strana.

### 3.3.3. Porovnání jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

Při rozhodování o výběru vhodného typu účetní soustavy je nutno zvažovat mimo jiné i tyto faktory:

- úroveň obsahové odlišnosti obou účetních systémů,
- optimalizace nákladů při zpracování prvotních dokladů.

Dojde-li ke zjištění, že požadavky externích uživatelů se výrazně liší od požadavků interních uživatelů, například z hlediska různého vymezení nebo ocenění aktiv a pasiv, je vhodnější vytvoření dvou samostatných okruhů účtů.

Naopak, pokud jsou požadavky obou skupin uživatelů totožné, postačí vytvoření jednoho okruhu účetních informací pomocí analytické evidence. [7]

*Záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, zda dojde k vytvoření jednookruhové či dvouokruhové účetní soustavy. Legislativa však povoluje i vznik kombinace obou soustav, která umožňuje účelně využít jejich výhody. Část středisek pak účtuje pomocí 8. a 9. účtové třídy a část užívá jednookruhové účetní soustavy.*

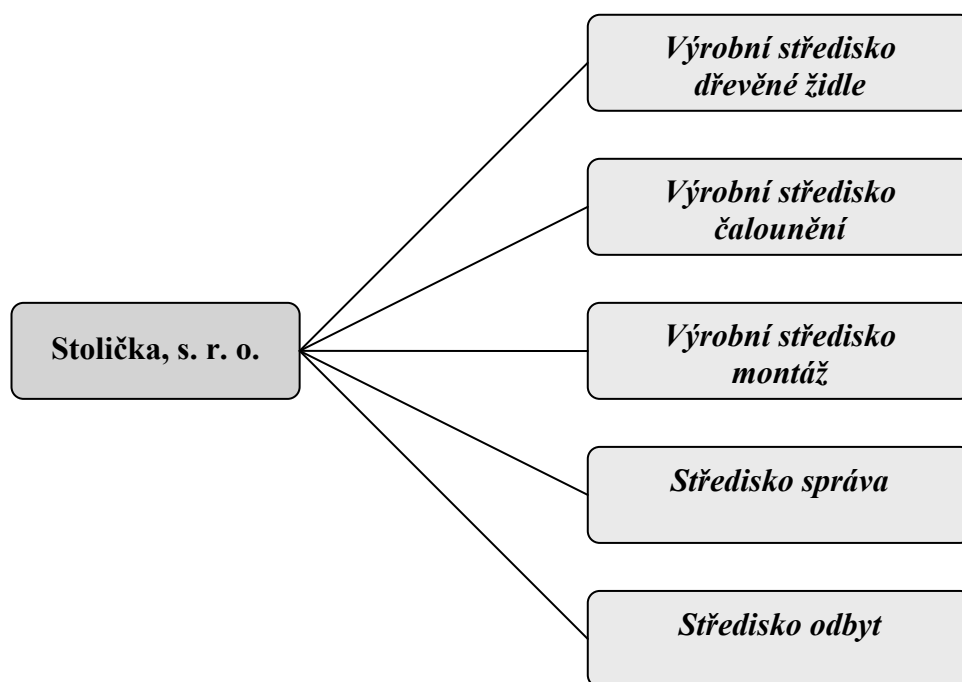
## 4. Praktické využití vnitropodnikového účetnictví

Praktické využití vnitropodnikového účetnictví bude na následujících stranách demonstrováno na fiktivní společnosti výrobního charakteru Stolička, s. r. o., zabývající se výrobou jednoduchých dřevěných židlí a dřevěných židlí doplněných čalouněním.

### Organizační struktura

Organizační struktura společnosti je tvořena třemi výrobními středisky, střediskem správy a odbytovým střediskem.

**Schéma 4.1** Organizační schéma společnosti – vlastní zpracování



### Ekonomická struktura

Ekonomická struktura společnosti je tvořena následujícími typy středisek:

- výrobní středisko dřevěné židle (stř. 10), které slouží pro účtování přímého materiálu a přímých mezd,
- výrobní středisko čalounění (stř. 20), které slouží pro účtování přímého materiálu a přímých mezd,



- výrobní středisko montáž (stř. 30), které slouží pro účtování přímého materiálu a přímých mezd,
- středisko výrobní režie dřevěných židlí (stř. 11), které slouží pro účtování výrobní režie dřevěných židlí,
- středisko výrobní režie čalounění (stř. 12), které slouží pro účtování výrobní režie čalounění,
- středisko výrobní režie montáže (stř. 13), které slouží pro účtování výrobní režie montáže,
- středisko správní režie (stř. 40), které slouží pro účtování správní režie,
- středisko odbytu (stř. 50), které slouží pro účtování nákladů odbytu a nákladů a výnosů prodaných výrobků.

Společnost se zabývá sériovou výrobou dvou druhů židlí. Prvním typem je celodřevěná židle, která je kompletně zhotovena střediskem 10. Druhým typem je totožná dřevěná židle doplněná o polstrovaný sedák. Šitím sedáků se zabývá středisko 20. Pro kompletování čalouněných židlí společnost zřídila středisko 30 montáž.

Společnost účtuje na základě účtového rozvrhu uvedeného v **příloze č. 1 a č. 2**. Veškeré skutečnosti budou proúčtovány v jednookruhové i dvoukruhové účetní soustavě.

#### **Ve sledovaném období došlo k těmto skutečnostem:**

Středisko 10 vyrobilo 200 ks dřevěných židlí, z toho 100 ks předalo na sklad hotových výrobků a 100 předalo na sklad polotovarů. Středisko 20 vyrobilo 100 ks sedáků a předalo na sklad polotovarů. Středisko 30 zkompletovalo z polotovarů 100 ks hotových výrobků (čalouněných židlí) a předalo na sklad hotových výrobků. Společnost v daném období prodala 100 ks židlí dřevěných a 90 ks židlí čalouněných.

#### **Ocenění**

Polotovary vlastní výroby (dřevěná konstrukce čalouněné židle a sedák) společnost oceňuje na úrovni přímých nákladů, hotové výrobky také na úrovni přímých nákladů.

#### **Výkony společnosti se účtují následovně:**

- výkon střediska 10 – podle počtu vyrobených hotových výrobků a polotovarů,

- výkon střediska 20 – podle počtu polotovarů,
- výkon střediska 30, 40, 11, 12, 13 – podle počtu dokončených výrobků,
- výkon střediska 50 – podle počtu prodaných výrobků.

Společnost ve sledovaném období vynaložila náklady, které sumarizuje sborník skutečných nákladů.

#### Sborník skutečných nákladů

| Náklady | Materiál | Mzdy     | Energie | Ostatní náklady | Celkem   |
|---------|----------|----------|---------|-----------------|----------|
| Stř. 10 | 30.000,- | 40.000,- |         |                 | 70.000,- |
| Stř. 20 | 6.000,-  | 4.000,-  |         |                 | 10.000,- |
| Stř. 30 | 3.000,-  | 2.000,-  |         |                 | 5.000,-  |
| Stř. 11 | 1.000,-  | 3.000,-  | 4.000,- |                 | 8.000,-  |
| Stř. 12 | 600,-    | 3.000,-  | 1.500,- |                 | 5.100,-  |
| Stř. 13 | 1.500,-  | 2.800,-  | 2.000,- |                 | 6.300,-  |
| Stř. 40 | 16.000,- | 12.000,- | 2.000,- | 1.000,-         | 31.000,- |
| Stř. 50 | 4.000,-  | 10.000,- | 1.000,- | 500,-           | 15.500,- |

Hodnotu výkonů jednotlivých středisek společnost účtuje na základě následujících předběžných kalkulací.

#### Předběžná kalkulace výrobku – dřevěná židle

| Položka                                     | Cena dřevěné židle<br>(v Kč) |
|---|------------------------------|
| 1. Přímý materiál                           | 160,00                       |
| 2. Přímé mzdy                               | 200,00                       |
| 3. Výrobní režie                            | 45,00                        |
| <b>Vl. náklady výroby</b>                   | <b>405,00</b>                |
| 4. Správní režie                            | 130,00                       |
| <b>Vl. náklady výkonu</b>                   | <b>535,00</b>                |
| 5. Odbytové náklady                         | 60,00                        |
| <b>Úplné vl. náklady výkonu</b>             | <b>595,00</b>                |
| 6. Zisk (34 % z úplných vl. nákladů výkonu) | 202,30                       |
| <b>Cena (zaokrouhleno)</b>                  | <b>797,00</b>                |

### Předběžná kalkulace výrobku – čalouněná židle

| Položka   | Dřevěné židle<br>polotovar<br>(v Kč) | Čalounění<br>polotovar<br>(v Kč) | Montáž<br>(v Kč) | Cena<br>čalouněné<br>židle<br>(v Kč) |
|---|--------------------------------------|----------------------------------|------------------|--------------------------------------|
| 1. Přímý materiál                                 | 160,00                               | 55,00                            | 30,00            | 245,00                               |
| 2. Přímé mzdy                                     | 200,00                               | 45,00                            | 20,00            | 265,00                               |
| 3. Výrobní režie                                  | 45,00                                | 43,00                            | 60,00            | 148,00                               |
| <b>Vl. náklady výroby</b>                         | <b>405,00</b>                        | <b>143,00</b>                    | <b>110,00</b>    | <b>658,00</b>                        |
| 4. Správní režie                                  |                                      |                                  |                  | 178,00                               |
| <b>Vl. náklady výkonu</b>                         |                                      |                                  |                  | <b>836,00</b>                        |
| 5. Odbytové náklady                               |                                      |                                  |                  | 103,00                               |
| <b>Úplné vl. náklady výkonu</b>                   |                                      |                                  |                  | <b>939,00</b>                        |
| 6. Zisk (34 %<br>z úplných vl. nákladů<br>výkonu) |                                      |                                  |                  | 319,26                               |
| <b>Cena (zaokrouhleno)</b>                        |                                      |                                  |                  | <b>1258,00</b>                       |

*Při tvorbě předběžné kalkulace bylo využito kalkulačního vzorce (viz. kapitola 3.1.1), který využívá členění režii na výrobní, správní a odbytovou. Převážně menší společnosti toto členění kumulují do jediné položky režijních nákladů. V některých případech dokonce režijní náklady vymezí jedinou režijní přírážkou, jejíž rozvrhovou základnou jsou buď přímý materiál nebo přímé mzdy. Tento způsob však není vhodný, protože účelem vnitropodnikového účetnictví je mimo jiné věrné zobrazení skutečnosti, k čemuž v tomto případě nedochází. V praxi dochází i k tomu, že se společnost snaží „skrýt“ svůj skutečný zisk, a tak místo procentuálního vymezení zisku například z úplných vlastních nákladů výkonu, rozpustí ziskovou přírážku v přímých nákladech.*

## Dvoukruhová účetní soustava

V daném období bylo ve vnitřním účetním okruhu účtováno:

| Účetní<br>případ<br>č. | Doklad   | Popis  | Částka               | MD         | D          |
|------------------------|----------|--|----------------------|------------|------------|
| 1                      | VUD      | Spotřeba materiálu stř. 10   | 30.000,-             | 810        | 888        |
| 2                      | VUD      | Spotřeba materiálu stř. 20   | 6.000,-              | 820        | 888        |
| 3                      | VUD      | Spotřeba materiálu stř. 30   | 3.000,-              | 830        | 888        |
| 4                      | ZVL      | Mzdové náklady stř. 10   | 40.000,-             | 810        | 888        |
| 5                      | ZVL      | Mzdové náklady stř. 20   | 4.000,-              | 820        | 888        |
| 6                      | ZVL      | Mzdové náklady stř. 30   | 2.000,-              | 830        | 888        |
| 7                      | VUD, FAP | Skutečné náklady stř. 11 (materiál, mzdy, energie)   | 8.000,-              | 811        | 888        |
| 8                      | VUD, FAP | Skutečné náklady stř. 12 (materiál, mzdy, energie)   | 5.100,-              | 812        | 888        |
| 9                      | VUD, FAP | Skutečné náklady stř. 13 (materiál, mzdy, energie)   | 6.300,-              | 813        | 888        |
| 10                     | VUD, FAP | Skutečné náklady stř. 40 (materiál, mzdy, energie, ostatní náklady)  | 31.000,-             | 840        | 888        |
| 11                     | VUD, FAP | Skutečné náklady stř. 50 (materiál, mzdy, energie, ostatní náklady)  | 15.500,-             | 850        | 888        |
| 12                     | VUD, FAP | Výkon stř. 10  |                      |            |            |
|                        |          | a) Stř. 10 vyrobilo 100 ks dřevěných židlí (HV) a<br>b) 100 ks dřevěných židlí (polotovarů)<br>100 ks . 360,- , 100 ks . 360,- | 36.000,-<br>36.000,- | 891<br>892 | 910<br>910 |
| 13                     | VUD      | Výkon stř. 20<br>Stř. 20 vyrobilo 100 ks polstrování<br>100 ks . 100,-   | 10.000,-             | 893        | 920        |
| 14                     | VUD      | Výdejka 100 ks polotovarů – židlí<br>100 ks . 360,-  | 36.000,-             | 830        | 892        |
| 15                     | VUD      | Výdejka 100 ks polotovarů – polstrování<br>100 ks . 100,-  | 10.000,-             | 830        | 893        |
| 16                     | VUD      | Výkon stř. 30<br>Stř. 30 vyrobilo 100 ks čalouněných židlí (HV)<br>(360+100+50) . 100 ks                                       | 51.000,-             | 894        | 930        |
| 17                     | VUD      | Výkon stř. 11<br>200 ks . 45,-   | 9.000,-              | 850        | 911        |
| 18                     | VUD      | Výkon stř. 12<br>100 ks . 43,-   | 4.300,-              | 850        | 912        |
| 19                     | VUD      | Výkon stř. 13<br>100 ks . 60,-   | 6.000,-              | 850        | 913        |
| 20                     | VUD      | Výkon stř. 40<br>100 ks . 130,- + 100 ks . 178,-   | 30.800,-             | 850        | 940        |
| 21                     | VUD      | Výkon stř. 50<br>100 ks . 60,- + 90 ks . 103,-   | 15.270,-             | 850        | 950        |
| 22                     | VUD      | Výdejka HV – dřevěných židlí<br>100 ks . 360,-   | 36.000,-             | 850        | 891        |
| 23                     | VUD      | Výdejka HV – čalouněných židlí<br>90 ks . 510,-  | 45.900,-             | 850        | 894        |
| 24                     | FAV      | Faktura vydaná – dřevěné židle<br>100 ks . 797,-   | 79.700,-             | 999        | 950        |
| 25                     | FAV      | Faktura vydaná – čalouněné židle<br>90 ks . 1258,-   | 113.220,-            | 999        | 950        |
| 26                     | VUD      | KS - čalouněné židle   | 5.100,-              | 999        | 899        |

**V daném období bylo v okruhu finančního účetnictví účtováno:**

| Účetní<br>případ<br>č. | Doklad | Popis   | Částka    | MD     | D      |
|------------------------|--------|---|-----------|--------|--------|
| 1                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 10                      | 30.000,-  | 501    | 112    |
| 2                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 20                      | 6.000,-   | 501    | 112    |
| 3                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 30                      | 3.000,-   | 501    | 112    |
| 4                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 10                          | 40.000,-  | 521    | 331    |
| 5                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 20                          | 4.000,-   | 521    | 331    |
| 6                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 30                          | 2.000,-   | 521    | 331    |
| 7                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 11                        |           |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                             | 1.000,-   | 501    | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                 | 3.000,-   | 521    | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                      | 4.000,-   | 502    | 321    |
| 8                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 12                        |           |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                             | 600,-     | 501    | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                 | 3.000,-   | 521    | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                      | 1.500,-   | 502    | 321    |
| 9                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 13                        |           |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                             | 1.500,-   | 501    | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                 | 2.800,-   | 521    | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                      | 2.000,-   | 502    | 321    |
| 10                     | VUD    | Skutečné náklady stř. 40                        |           |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                             | 16.000,-  | 501    | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                 | 12.000,-  | 521    | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                      | 2.000,-   | 502    | 321    |
|                        | FAP    | d) ostatní náklady                              | 1.000,-   | 518    | 321    |
| 11                     | VUD    | Skutečné náklady stř. 50                        |           |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                             | 4.000,-   | 501    | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                 | 10.000,-  | 521    | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                      | 1.000,-   | 502    | 321    |
|                        | FAP    | d) ostatní náklady                              | 500,-     | 518    | 321    |
| 12                     | VUD    | Příjemka 100 ks dřevěných židlí (HV)            |           |        |        |
|                        | VUD    | a 100 ks dřevěných židlí (polotovarů) na sklad  | 36.000,-  | 123-10 | 613    |
|                        |        | 100 ks . 360,- , 100 ks . 360,-                 | 36.000,-  | 122-10 | 612    |
| 13                     | VUD    | Příjemka 100 ks polstrování na sklad            |           |        |        |
|                        |        | 100 ks . 100,-                                  | 10.000,-  | 122-20 | 612    |
| 14                     | VUD    | Výdejka 100 ks polotovarů – židlí               | 36.000,-  | 612    | 122-10 |
|                        |        | 100 ks . 360,-                                  |           |        |        |
| 15                     | VUD    | Výdejka 100 ks polotovarů – polstrování         | 10.000,-  | 612    | 122-20 |
|                        |        | 100 ks . 100,-                                  |           |        |        |
| 16                     | VUD    | Příjemka 100 ks čalouněných židlí (HV) na sklad | 51.000,-  | 123-20 | 613    |
|                        |        | (360+100+50) . 100 ks                           |           |        |        |
| 17                     | VUD    | Výdejka HV – dřevěných židlí                    |           |        |        |
|                        |        | 100 ks . 360,-                                  | 36.000,-  | 613    | 123-10 |
| 18                     | VUD    | Výdejka HV – čalouněných židlí                  |           |        |        |
|                        |        | 90 ks . 510,-                                   | 45.900,-  | 613    | 123-20 |
| 19                     | FAV    | Faktura vydaná – dřevěné židle                  |           |        |        |
|                        |        | 100 ks . 797,-                                  | 79.700,-  | 311    | 601    |
| 20                     | FAV    | Faktura vydaná – čalouněné židle                |           |        |        |
|                        |        | 90 ks . 1258,-                                  | 113.220,- | 311    | 601    |

# Dvouokruhová účetní soustava – druhý účetní okruh

|           |            |            |   |     |            |             |            |           |            |             |             |         |  |
|-----------|------------|------------|---|-----|------------|-------------|------------|-----------|------------|-------------|-------------|---------|--|
| 888 - SUN |            | 810        |   | 910 |            | 811         |            | 911       |            | 999 - SUV   |             |         |  |
|           | 1) 30.000  | 1) 30.000  |   |     | 12) 72.000 | 7) 8.000    |            |           | 17) 9.000  | 24) 79.700  |             |         |  |
|           | 2) 6.000   | 4) 40.000  |   |     |            | O: 8.000    | 0          | O:0       | 9.000      | 25) 113.220 |             |         |  |
|           | 3) 3.000   | O: 70.000  | 0 | O:0 | 72.000     | KS 8.000    |            |           | KS 9.000   | 26) 5.100   |             |         |  |
|           | 4) 40.000  | KS 70.000  |   |     | KS 72.000  |             |            |           |            | O: 198.020  | 0           |         |  |
|           | 5) 4.000   |            |   |     |            | 812         |            | 912       |            | KS 198.020  |             |         |  |
|           | 6) 2.000   |            |   |     |            | 8) 5.100    |            |           | 18) 4.300  |             |             |         |  |
|           | 7) 8.000   | 820        |   | 920 |            | O: 5.100    | 0          | O:0       | 4.300      | 850         |             | 950     |  |
|           | 8) 5.100   | 2) 6.000   |   |     | 13) 10.000 | KS 5.100    |            |           | KS 4.300   | 11) 15.500  | 21) 15.270  |         |  |
|           | 9) 6.300   | 5) 4.000   |   |     |            |             |            |           |            | 17) 9.000   | 24) 79.700  |         |  |
|           | 10) 31.000 | O: 10.000  | 0 | O:0 | 10.000     | 812         |            | 912       |            | 18) 4.300   | 25) 113.220 |         |  |
|           | 11) 15.500 | KS 10.000  |   |     | KS 10.000  | 9) 6.300    |            |           | 19) 6.000  | 19) 6.000   | O:0         | 208.190 |  |
| O:0       | 150.900    |            |   |     |            | O: 6.300    | 0          | O:0       | 6.000      | 20) 30.800  | KS 208.190  |         |  |
|           | KS 150.900 |            |   |     |            | KS 6.300    |            |           | KS 6.000   | 21) 15.270  |             |         |  |
|           |            | 830        |   | 930 |            | 891         |            | 893       |            | 22) 36.000  |             |         |  |
|           |            | 3) 3.000   |   |     | 16) 51.000 | 12a) 36.000 | 22) 36.000 | 13)10.000 | 15)10.000  | 23) 45.900  |             |         |  |
|           |            | 6) 2.000   |   | O:0 | 51.000     | O: 36.000   | 36.000     | O:10.000  | 10.000     | O: 162.770  | 0           |         |  |
|           |            | 14) 36.000 |   |     | KS 51.000  | KS 0        |            | KS 0      |            | KS 162.770  |             |         |  |
|           |            | 15) 10.000 |   |     |            |             |            |           |            |             |             |         |  |
| 899 - SUZ |            | O: 51.000  | 0 |     |            |             |            |           |            |             |             |         |  |
|           | 26) 5.100  | KS 51.000  |   |     |            |             |            |           |            |             |             |         |  |
| O:0       | 5.100      |            |   |     |            | 892         |            | 894       |            |             |             |         |  |
|           | KS 5.100   |            |   |     |            | 12b) 36.000 | 14) 36.000 | 16)51.000 | 23) 45.900 |             |             |         |  |
|           |            | 840        |   | 940 |            | O: 36.000   | 36.000     | O:51.000  | 45.900     |             |             |         |  |
|           |            | 10) 31.000 |   |     | 20) 30.800 | KS 0        |            | KS 5.100  |            |             |             |         |  |
|           |            | O: 31.000  | 0 | O:0 | 30.800     |             |            |           |            |             |             |         |  |
|           |            | KS 31.000  |   |     | KS 30.800  |             |            |           |            |             |             |         |  |

Dvouokruhová účetní soustava – první okruh

|             |   |             |            |            |             |             |             |     |             |
|-------------|---|-------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|-----|-------------|
| 501         |   | 521         |            | 123-20     |             | 112         |             | 331 |             |
| 1) 30.000   |   | 4) 40.000   |            | 16) 51.000 | 18) 45.900  | PS 70.000   | 1) 30.000   |     | 4) 40.000   |
| 2) 6.000    |   | 5) 4.000    |            | O: 51.000  | 45.900      |             | 2) 6.000    |     | 5) 4.000    |
| 3) 3.000    |   | 6) 2.000    |            | KS 5.100   |             |             | 3) 3.000    |     | 6) 2.000    |
| 7a) 1.000   |   | 7b) 3.000   |            | 612        |             |             | 7a) 1.000   |     | 7b) 3.000   |
| 8a) 600     |   | 8b) 3.000   |            | 14) 36.000 | 12a) 36.000 |             | 8a) 600     |     | 8b) 3.000   |
| 9a) 1.500   |   | 9b) 2.800   |            | 15) 10.000 | 13) 10.000  |             | 9a) 1.500   |     | 9b) 2.800   |
| 10a) 16.000 |   | 10b) 12.000 |            | O: 46.000  | 46.000      |             | 10a) 16.000 |     | 10b) 12.000 |
| 11a) 4.000  |   | 11b) 10.000 |            |            | KS 0        |             | 11a) 4.000  |     | 11b) 10.000 |
| O: 62.100   | 0 | O: 76.800   | 0          | 613        |             | O:0         | 62.100      | O:0 | 76.800      |
| KS 62.100   |   | KS 76.800   |            | 17) 36.000 | 12a) 36.000 | KS 7.900    |             |     | KS 76.800   |
| 502         |   | 122-10      |            | 18) 45.900 | 16) 51.000  | 311         |             | 321 |             |
| 7c) 4.000   |   | 12a) 36.000 | 14) 36.000 | O:81.900   | 87.000      | 19) 79.700  |             |     | 7c) 4.000   |
| 8c) 1.500   |   | O: 36.000   | 36.000     |            | KS 5.100    | 20) 113.220 |             |     | 8c) 1.500   |
| 9c) 2.000   |   | KS 0        |            | 601        |             | O: 192.920  | 0           |     | 9c) 2.000   |
| 10c) 2.000  |   | 122-20      |            |            | 19) 79.700  | KS 192.920  |             |     | 10c) 2.000  |
| 11c) 1.000  |   | 13) 10.000  | 15) 10.000 |            | 20) 113.220 |             |             |     | 10d) 1.000  |
| O: 10.500   | 0 | O: 10.000   | 10.000     | O:0        | 192.920     |             |             |     | 11c) 1.000  |
| KS 10.500   |   | KS 0        |            | KS 192.920 |             |             |             | O:0 | 11d) 5.000  |
| 518         |   | 123-10      |            |            |             |             |             |     |             |
| 10d) 1.000  |   | 12a) 36.000 | 17) 36.000 |            |             |             |             |     |             |
| 11d) 500    |   | O:36.000    | 36.000     |            |             |             |             |     |             |
| O: 1.500    | 0 | KS 0        |            |            |             |             |             |     |             |
| KS 1.500    |   |             |            |            |             |             |             |     |             |

# Jednookruhová účetní soustava

V daném období bylo účtováno:

| Účetní<br>případ<br>č. | Doklad | Popis  | Částka   | MD     | D      |
|------------------------|--------|--|----------|--------|--------|
| 1                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 10                     | 30.000,- | 501-10 | 112    |
| 2                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 20                     | 6.000,-  | 501-20 | 112    |
| 3                      | VUD    | Spotřeba materiálu stř. 30                     | 3.000,-  | 501-30 | 112    |
| 4                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 10                         | 40.000,- | 521-10 | 331    |
| 5                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 20                         | 4.000,-  | 521-20 | 331    |
| 6                      | ZVL    | Mzdové náklady stř. 30                         | 2.000,-  | 521-30 | 331    |
| 7                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 11                       |          |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                            | 1.000,-  | 501-11 | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                | 3.000,-  | 521-11 | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                     | 4.000,-  | 502-11 | 321    |
| 8                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 12                       |          |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                            | 600,-    | 501-12 | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                | 3.000,-  | 521-12 | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                     | 1.500,-  | 502-12 | 321    |
| 9                      | VUD    | Skutečné náklady stř. 13                       |          |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                            | 1.500,-  | 501-13 | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                | 2.800,-  | 521-13 | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                     | 2.000,-  | 502-13 | 321    |
| 10                     | VUD    | Skutečné náklady stř. 40                       |          |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                            | 16.000,- | 501-40 | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                | 12.000,- | 521-40 | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                     | 2.000,-  | 502-40 | 321    |
|                        | FAP    | d) ostatní náklady                             | 1.000,-  | 518-40 | 321    |
| 11                     | VUD    | Skutečné náklady stř. 50                       |          |        |        |
|                        |        | a) režijní materiál                            | 4.000,-  | 501-50 | 112    |
|                        | ZVL    | b) režijní mzdy                                | 10.000,- | 521-50 | 331    |
|                        | FAP    | c) energie                                     | 1.000,-  | 502-50 | 321    |
|                        | FAP    | d) ostatní náklady                             | 500,-    | 518-50 | 321    |
| 12                     | VUD    | Výkon stř. 10                                  |          |        |        |
|                        |        | Stř. 10 vyrobilo 100 ks dřevěných židlí (HV)   | 36.000,- | 123-10 | 613-10 |
|                        | VUD    | a 100 ks dřevěných židlí (polotovaru)          | 36.000,- | 122-10 | 612-10 |
| 13                     | VUD    | Výkon stř. 20                                  |          |        |        |
|                        |        | Stř. 20 vyrobilo 100 ks polstrování            | 10.000,- | 122-20 | 612-20 |
|                        |        | 100 ks . 100,-                                 |          |        |        |
| 14                     | VUD    | Výdejka 100 ks polotovarů – židlí              | 36.000,- | 612-10 | 122-10 |
|                        |        | 100 ks . 360,-                                 |          |        |        |
| 15                     | VUD    | Výdejka 100 ks polotovarů – polstrování        | 10.000,- | 612-20 | 122-20 |
|                        |        | 100 ks . 100,-                                 |          |        |        |
| 16                     | VUD    | Výkon stř. 30                                  |          |        |        |
|                        |        | Stř. 30 vyrobilo 100 ks čalouněných židlí (HV) | 51.000,- | 123-20 | 613-20 |
|                        |        | (360+100+50) . 100 ks                          |          |        |        |
| 17                     | VUD    | Výkon stř. 11                                  |          |        |        |
|                        |        | 200 ks . 45,-                                  | 9.000,-  | 599-50 | 699-11 |
| 18                     | VUD    | Výkon stř. 12                                  |          |        |        |
|                        |        | 100 ks . 43,-                                  | 4.300,-  | 599-50 | 699-12 |
| 19                     | VUD    | Výkon stř. 13                                  |          |        |        |
|                        |        | 100 ks . 60,-                                  | 6.000,-  | 599-50 | 699-13 |



|    |     |  |           |        |        |
|----|-----|--|-----------|--------|--------|
| 20 | VUD | Výkon stř. 40<br>100 ks . 130,- + 100 ks . 178,-   | 30.800,-  | 599-50 | 699-40 |
| 21 | VUD | Výkon stř. 50<br>100 ks . 60,- + 90 ks . 103,-     | 15.270,-  | 599-50 | 699-50 |
| 22 | VUD | Výdejka HV – dřevěných židlí<br>100 ks . 360,-     | 36.000,-  | 613-10 | 123-10 |
| 23 | VUD | Výdejka HV – čalouněných židlí<br>90 ks . 510,-    | 45.900,-  | 613-20 | 123-20 |
| 24 | FAV | Faktura vydaná – dřevěné židle<br>100 ks . 797,-   | 79.700,-  | 311    | 601-10 |
| 25 | FAV | Faktura vydaná – čalouněné židle<br>90 ks . 1258,- | 113.220,- | 311    | 601-20 |

# Jednookruhová účetní soustava

|  |   |  |  |   |   |  |
|--|---|--|--|---|---|--|
| <b>501-10</b><br>1) 30.000<br>O: 30.000 0<br>KS 30.000   | <b>501-13</b><br>9a) 1.500<br>O: 1.500 0<br>KS 1.500  | <b>518-50</b><br>11d) 500<br>O: 500 0<br>KS 500        | <b>521-40</b><br>10b)12.000<br>O: 12.000 0<br>KS 12.000  | <b>123-20</b><br>16) 51.000 23) 45.900<br>O: 51.000 45.9000<br>KS 5.100 | <b>601-10</b><br>24) 79.700<br>O:0 79.700<br>KS 79.700    | <b>112</b><br>PS 70.000 1) 30.000<br>2) 6.000<br>3) 3.000<br>7a) 1.000<br>8a) 600<br>9a) 1.500<br>10a)16.000<br>11a) 4.000<br>O:0 62.100<br>KS 7.900 |
| <b>501-20</b><br>2) 6.000<br>O: 6.000 0<br>KS 6.000      | <b>502-11</b><br>7c) 4.000<br>O: 4.000 0<br>KS 4.000  | <b>521-10</b><br>4) 40.000<br>O: 40.000 0<br>KS 40.000 | <b>521-50</b><br>11b)10.000<br>O: 10.000 0<br>KS 10.000  | <b>612-10</b><br>14) 36.000 12b)36.000<br>O: 36.000 36.000<br>KS 0      | <b>601-20</b><br>25) 113.220<br>O:0 113.220<br>KS 113.220 |  |
| <b>501-30</b><br>3) 3.000<br>O: 3.00 0<br>KS 3.000       | <b>502-12</b><br>8c) 1.500<br>O: 1.500 0<br>KS 1.500  | <b>521-20</b><br>5) 4.000<br>O: 4.000 0<br>KS 4.000    | <b>599-50</b><br>17) 9.000<br>18) 4.300<br>19) 6.000<br>20) 30.800<br>21) 15.270<br>O: 65.370 0<br>KS 65.370 | <b>612-20</b><br>15) 10.000 13)10.000<br>O: 10.000 10.000<br>KS 0       | <b>699-11</b><br>17) 9.000<br>O:0 9.000<br>KS 9.000       |  |
| <b>501-40</b><br>10a) 16.000<br>O: 16.000 0<br>KS 16.000 | <b>502-13</b><br>9c) 2.000<br>O: 2.000 0<br>KS 2.000  | <b>521-30</b><br>6) 2.000<br>O: 2.000 0<br>KS 2.000    | <b>122-10</b><br>12b)36.000 14)36.000<br>O: 36.000 36.000<br>KS 0  | <b>613-10</b><br>22) 36.000 12a)36.000<br>O: 36.000 36.000<br>KS 0      | <b>699-12</b><br>18) 4.300<br>O:0 4.300<br>KS 4.300       |  |
| <b>501-50</b><br>11a) 4.000<br>O: 4.000 0<br>KS 4.000    | <b>502-40</b><br>10c) 2.000<br>O: 2.000 0<br>KS 2.000 | <b>521-11</b><br>7b) 3.000<br>O: 3.000 0<br>KS 3.000   | <b>122-20</b><br>13) 10.000 15)10.000<br>O: 10.000 10.000<br>KS 0  | <b>613-20</b><br>23) 45.900 16)51.000<br>O: 45.900 51.000<br>KS 5.100   | <b>699-13</b><br>19) 6.000<br>O:0 O: 0<br>KS 6.000        |  |
| <b>501-11</b><br>7a) 1.000<br>O: 1.000 0<br>KS 1.000     | <b>502-50</b><br>11c) 1.000<br>O: 1.000 0<br>KS 1.000 | <b>521-12</b><br>8b) 3.000<br>O: 3.000 0<br>KS 3.000   |  |   | <b>699-40</b><br>20) 30.800<br>O:0 30.800<br>KS 30.800    |  |
| <b>501-12</b><br>8a) 600<br>O: 600 0<br>KS 600           | <b>518-40</b><br>10d) 1.000<br>O: 1.000 0<br>KS 1.000 | <b>521-13</b><br>9b) 2.800<br>O: 2.800 0<br>KS 2.800   | <b>123-10</b><br>12a)36.000 22)36.000<br>O: 36.000 36.000<br>KS 0  | <b>311</b><br>24) 79.700<br>25) 113.220<br>O:192.920 0<br>KS 192.920    | <b>699-50</b><br>21) 15.270<br>O:0 15.270<br>KS 15.270    |  |
|  |   |  |  |   |   | <b>331</b><br>4) 40.000<br>5) 4.000<br>6) 2.000<br>7b) 3.000<br>8b) 3.000<br>9b) 2.800<br>10b)12.000<br>11b)10.000<br>O:0 76.800<br>KS 76.800        |

**Výsledky hospodaření jednotlivých středisek – vnitřní účetní okruh dvouokruhové účetní soustavy**

| <b>Středisko</b> | <b>Náklady 8. účtová třída</b> | <b>Výnosy 9. účtová třída</b> | <b>VH</b>       |
|------------------|--------------------------------|-------------------------------|-----------------|
| 10               | 70.000,-                       | 72.000,-                      | 2.000,-         |
| 20               | 10.000,-                       | 10.000,-                      | 0,-             |
| 30               | 51.000,-                       | 51.000,-                      | 0,-             |
| 40               | 31.000,-                       | 30.800,-                      | -200,-          |
| 50               | 162.770,-                      | 208.190,-                     | 45.420,-        |
| 11               | 8.000,-                        | 9.000,-                       | 1.000,-         |
| 12               | 5.100,-                        | 4.300,-                       | -800,-          |
| 13               | 6.300,-                        | 6.000,-                       | -300,-          |
| <b>Celkem</b>    | <b>344.170,-</b>               | <b>391.290,-</b>              | <b>47.120,-</b> |

**Kontrola výsledku hospodaření pomocí účtů 888 a 999**

|                             |                  |
|-----------------------------|------------------|
| $\Sigma$ SUN                | <b>150.900,-</b> |
| $\Sigma$ SUV                | <b>198.020,-</b> |
| <b>Výsledek hospodaření</b> | <b>47.120,-</b>  |

**Výsledky hospodaření jednotlivých středisek – jednookruhová účetní soustava**

| <b>Středisko</b> | <b>Náklady 5. účtová třída</b> | <b>Výnosy 6. účtová třída</b> | <b>VH</b>       |
|------------------|--------------------------------|-------------------------------|-----------------|
| 10               | 70.000,-                       | 72.000,-                      | 2.000,-         |
| 20               | 10.000,-                       | 10.000,-                      | 0,-             |
| 30               | 51.000,-                       | 51.000,-                      | 0,-             |
| 40               | 31.000,-                       | 30.800,-                      | -200,-          |
| 50               | 162.770,-                      | 208.190,-                     | 45.420,-        |
| 11               | 8.000,-                        | 9.000,-                       | 1.000,-         |
| 12               | 5.100,-                        | 4.300,-                       | -800,-          |
| 13               | 6.300,-                        | 6.000,-                       | -300,-          |
| <b>Celkem</b>    | <b>344.170,-</b>               | <b>391.290,-</b>              | <b>47.120,-</b> |

**Výkaz zisku a ztráty**

|               |                    |                  |     |                          |                  |
|---------------|--------------------|------------------|-----|--------------------------|------------------|
| 501           | Spotřeba materiálu | 62.100,-         | 601 | Tržby za vlastní výrobky | 192.920,-        |
| 502           | Spotřeba energie   | 10.500,-         | 612 | Změna stavu polotovarů   | 0,-              |
| 518           | Ostatní náklady    | 1.500,-          | 613 | Změna stavu výrobků      | 5.100,-          |
| 521           | Mzdové náklady     | 76.800,-         |     |                          |                  |
| <b>Celkem</b> |                    | <b>150.900,-</b> |     |                          | <b>198.020,-</b> |
| <b>ZISK</b>   |                    | <b>47.120,-</b>  |     |                          |                  |

*Společnost Stolička, s. r. o. ve sledovaném období dosáhla zisku 47.120,-. Největší podíl na zisku má středisko 50 – Odbyt, které na sebe váže náklady a výnosy z prodeje. Vhodnější by bylo zřízení samostatného střediska Realizace, které by náklady a výnosy prodeje vykazovalo. VH střediska Odbyt, by pak získal vyšší vypovídací schopnost o jeho hospodaření.*

*Střediska 10 a 11 dosáhly kladných výsledků hospodaření, což vypovídá o tom, že došlo k úspoře nákladů. Naopak činnosti středisek 12, 13 a 40 byly ztrátové.*

### ***Zřízení střediska Realizace***

*Díky zřízení střediska Realizace, by středisko Odbyt vykazovalo jen své skutečné náklady a výnosy.*

| <b>Středisko</b> | <b>Náklady</b> | <b>Výnosy</b> | <b>VH</b> |
|------------------|----------------|---------------|-----------|
| Odbyt            | 15.500,-       | 15.270,-      | - 230,-   |
| Realizace        | 147.270,-      | 192.920,-     | 45.650,-  |

*Vlivem oddělení realizačních nákladů a výnosů od střediska Odbyt, vyšlo najevo, že středisko Odbyt překročilo plánované náklady a je tudíž ztrátové.*

*Výsledky hospodaření jednotlivých středisek vypovídají o tom, zda jsou zaměstnanci schopni snížit výši nákladů pod úroveň předem stanovených nákladů. Toho mohou docílit např. lepší organizací práce, výrobou minimálního množství zmetků atd. Úspora nákladů by měla být zohledněna vedením podniku v podobě odměňování zaměstnanců. Vhodně nastavený systém odměňování motivuje zaměstnance k hospodárnější a efektivnější výrobě.*

### ***Kritéria zavedení vhodné účetní soustavy***

*Při výběru vhodné účetní soustavy vyvstává mnoho otázek, které je potřeba zodpovědět. Nejprve je zapotřebí přesně vymezit typ výroby. V případě jednoduché výroby, při malém počtu středisek je dostačující vedení jednookruhové podoby účetnictví. Avšak čím větší a složitější výroba je, tím se jednookruhová soustava vlivem velkého množství analytických účtů stává nepřehlednou, a proto se domnívám, že volba dvouokruhové by byla vhodnější.*

*Velmi důležité při výběru jsou požadavky externích a interních uživatelů. Jestliže jsou nároky na účetní informace obou skupin uživatelů totožné, postačí vedení jednookruhové soustavy. Pokud při porovnávání požadavků účetní jednotka zjistí, že pouhá analytická evidence vytvořená u konkrétních nákladových a výnosových účtů nevyhovuje, je zapotřebí oddělit informace finančního účetnictví od vnitropodnikového a to vytvořením vnitřního okruhu, který primárně slouží interním potřebám.*

*Významný je i výběr vhodného účetního programu. Trh účetních softwarů je přehlčen jejich množstvím. Jejich kvalita a cena bývá různorodá. Výrobci na svých webových stránkách umožňují stažení bezplatné verze svého softwaru s platností nejčastěji na jeden měsíc. Účetní jednotka má tak možnost bez vynaložení finančních prostředků předem zjistit, zda zvolený program vyhovuje jeho požadavkům a odpovídá potřebám podniku. Dále je důležité předem vědět, zda aktualizace softwaru jsou bezplatné a jestli pružně reagují na legislativní změny. Vzhledem k častým změnám českých právních předpisů týkajících se daňových zákonů, které jsou úzce spjaty s účetnictvím, to považuji za velmi důležitý aspekt při výběru programu.*

*Tím nejdůležitějším kritériem volby účetní soustavy je, zda chce účetní jednotka měnit ocenění některých položek aktiv či pasiv na jiné hodnoty, které není přípustné ve finančním účetnictví. Jestliže chce účetní jednotka přistoupit k užívání kalkulačních nákladů (např. kalkulační mzdy, kalkulační úroky, kalkulační odpisy atd.) musí vést dvouokruhové účetnictví. Vzniklé rozdíly mezi oběma okruhy pak řeší účty rozdílů. Díky možnosti využití těchto účtů, může vrcholové vedení společnosti pružně reagovat na měnící se ekonomické prostředí.*

*Na základě výše zmíněných podmínek při výběru vhodné účetní soustavy bych společnosti Stolička, s. r. o. doporučila jednookruhovou podobu účetnictví. Společnost vyrábí pouze dva typy výrobků, její ekonomická struktura obsahuje malé množství středisek, nedochází k užívání žádných kalkulačních nákladů a i z hlediska větší softwarové podpory jednookruhové soustavy bych zvolila právě ji. Dále bych doporučila centralizovaný princip řízení, při kterém je veškerá pravomoc a odpovědnost nesena vrcholovým managementem. Podřízené útvary jsou zřízeny za účelem plnění konkrétních úkolů.*

## 5. Závěr

Vnitropodnikové účetnictví hraje významnou roli v podnikovém řízení. Proto vedení podniku musí zvolit vhodnou formu vnitropodnikového účetnictví, která nejlépe vyhoví požadavkům účetní jednotky. Je zapotřebí, aby účetnictví poskytovalo takové informace, které zobrazují skutečný stav hospodaření podniku.

Přestože vedení dvouokruhové účetní soustavy přináší nesporné výhody, častější volbou účetních jednotek je v současné době jednookruhová soustava. Především díky tomu, že v minulosti byla tato podoba účetnictví jedinou dovolenou formou, a také proto, že trh účetních softwarů ji preferuje před tvorbou dvou samostatných okruhů. Možností je i volba kombinace obou forem účetních soustav. Je pouze na účetní jednotce, které účty budou vedeny formou analytické evidence v rámci prvního okruhu a které bude vhodnější vyčlenit do vnitřního účetního okruhu.

Základním stavebním kamenem účetnictví je znalost finančního účetnictví, které je velmi jasně legislativně vymezeno. Vedení vnitropodnikového účetnictví v podobě dvouokruhové soustavy přináší účetní jednotce „svobodu“ například při využívání kalkulačních nákladů. Vrcholový management podniku může díky vedení vnitřního okruhu účetnictví získávat takové informace, na základě nichž budou přijímat efektivnější rozhodnutí.

Jedním z účelů účetnictví je věrné zobrazení skutečnosti, proto je důležité, aby účetní jednotky vedly co nejpřesnější vnitropodnikové účetnictví. U společností s velmi rozsáhlou a složitou výrobou je zapotřebí vysoké míry v přesnosti vymezení nákladů. Vhodné členění nákladů je potřebné pro vnitropodnikové řízení a řešení různých rozhodovacích úloh. Důležité je i sledování, jaké náklady vznikly a kde a proč vznikly. Cílem sledování nákladů se tak stává jejich koordinace a optimalizace.

Optimální vnitropodnikové účetnictví je takové, které je hospodárné, odpovídající potřebám externích i interních uživatelů, rychlé, aktuální a flexibilní. Proto je zapotřebí, aby účetní jednotka zvolila takovou formu vedení účetnictví, aby co nejlépe vyhovovala představě optimálního vnitropodnikového účetnictví.

## Seznam použité literatury

- [1] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] HANUŠOVÁ, H. *Účetnictví IV: Vnitropodnikové účetnictví*. 8. Vyd. Brno: MSD, spol s r. o., 1996. 111 s. ISBN 80-86510-74-3.
- [4] HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [5] KRAJČOVÁ, J. et al. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 205 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [6] KRÁL, B. et al. *Vnitropodnikové účetnictví*. 1. vyd. Praha: Trizonia, 1994. 326 s. ISBN 80-85573-31-8.
- [7] KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [8] LANG, H. *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [9] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [10] ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví*. 7. upr. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2004. 141 s. ISBN 978-80-87237-12-0.

## Zákony a vyhlášky

- zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- Český účetní standard č. 001.

## Seznam zkratk

|      |                               |
|------|-------------------------------|
| O    | obrat                         |
| DOUS | dvouokruhová účetní soustava  |
| JOUS | jednookruhová účetní soustava |
| ČUS  | české účetní standardy        |
| VN   | variabilní náklady            |
| FN   | fixní náklady                 |
| Q    | objem                         |
| EVA  | ekonomická přidaná hodnota    |
| VPC  | vnitropodniková cena          |
| SUN  | spojovací účet nákladů        |
| SUZ  | spojovací účet zásob          |
| SUV  | spojovací účet výnosů         |
| PSN  | předem stanovené náklady      |
| VR   | výrobní režie                 |
| SR   | správní režie                 |
| OR   | odbytová režie                |
| FAP  | faktura přijatá               |
| FAV  | faktura vydaná                |
| VUD  | vnitřní účetní doklad         |
| VBU  | výpis z běžného účtu          |
| ZVL  | zúčtovací a výplatní listina  |
| PS   | počáteční stav                |
| KS   | konečný stav                  |
| VH   | výsledek hospodaření          |



Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2010.

Kamila Skybová  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:  
Proskovická 39/678, Ostrava-Výškovice.

## Seznam příloh

**Příloha č. 1** - Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti Stolička, s. r. o. (DOUS)

**Příloha č. 2** - Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti Stolička, s. r. o. (JOUS)

## **Příloha č. 1**

Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti Stolička, s. r. o. (DOUS)

|        |   |
|--------|---|
| 810    | Náklady střediska 10                      |
| 820    | Náklady střediska 20                      |
| 830    | Náklady střediska 30                      |
| 840    | Náklady střediska 40                      |
| 850    | Náklady střediska 50                      |
| 811    | Náklady střediska 11                      |
| 812    | Náklady střediska 12                      |
| 813    | Náklady střediska 13                      |
| 910    | Výkony střediska 10                       |
| 920    | Výkony střediska 20                       |
| 930    | Výkony střediska 30                       |
| 940    | Výkony střediska 40                       |
| 950    | Výkony střediska 50                       |
| 911    | Výkony střediska 11                       |
| 912    | Výkony střediska 12                       |
| 913    | Výkony střediska 13                       |
| 888    | Spojovací účet nákladů - SUN              |
| 999    | Spojovací účet výnosů - SUV               |
| 899    | Spojovací účet zásob - SUZ                |
| 891    | Sklad hotových výrobků - dřevěné židle    |
| 892    | Sklad polotovarů - dřevěné židle          |
| 893    | Sklad polotovarů - čalounění              |
| 894    | Sklad hotových výrobků - čalouněné židle  |
| 122-10 | Polotovary vlastní výroby - dřevěná židle |
| 122-20 | Polotovary vlastní výroby - čalounění     |
| 123-10 | Výrobky – dřevěné židle                   |
| 123-20 | Výrobky – čalouněné židle                 |
| 221    | Běžný účet                                |
| 311    | Pohledávky z obchodních vztahů            |
| 331    | Zaměstnanci                               |
| 501    | Spotřeba materiálu                        |
| 502    | Spotřeba energie                          |
| 518    | Ostatní náklady                           |
| 521    | Mzdové náklady                            |
| 601    | Tržby za vlastní výrobky                  |
| 612    | Změna stavu polotovarů                    |
| 613    | Změna stavu hotových výrobků              |

## **Příloha č. 2**

Vybrané účty účtového rozvrhu společnosti Stolička, s. r. o. (JOUS)

|        |   |
|--------|---|
| 112    | Materiál na skladě                                    |
| 122-10 | Polotovary vlastní výroby - dřevěná židle             |
| 122-20 | Polotovary vlastní výroby - čalounění                 |
| 123-10 | Výrobky – Dřevěné židle                               |
| 123-20 | Výrobky – čalouněné židle                             |
| 221    | Běžný účet  |
| 311    | Pohledávky z obchodních vztahů                        |
| 331    | Zaměstnanci   |
| 501-10 | Spotřeba materiálu ve středisku 10                    |
| 501-20 | Spotřeba materiálu ve středisku 20                    |
| 501-30 | Spotřeba materiálu ve středisku 30                    |
| 501-40 | Spotřeba materiálu ve středisku 40                    |
| 501-50 | Spotřeba materiálu ve středisku 50                    |
| 501-11 | Spotřeba materiálu ve středisku 11                    |
| 501-12 | Spotřeba materiálu ve středisku 12                    |
| 501-13 | Spotřeba materiálu ve středisku 13                    |
| 502-11 | Spotřeba energie ve středisku 11                      |
| 502-12 | Spotřeba energie ve středisku 12                      |
| 503-13 | Spotřeba energie ve středisku 13                      |
| 502-40 | Spotřeba energie ve středisku 40                      |
| 502-50 | Spotřeba energie ve středisku 50                      |
| 518-40 | Ostatní náklady ve středisku 40                       |
| 518-50 | Ostatní náklady ve středisku 50                       |
| 521-10 | Mzdové náklady ve středisku 10                        |
| 521-20 | Mzdové náklady ve středisku 20                        |
| 521-30 | Mzdové náklady ve středisku 30                        |
| 521-40 | Mzdové náklady ve středisku 40                        |
| 521-50 | Mzdové náklady ve středisku 50                        |
| 521-11 | Mzdové náklady ve středisku 11                        |
| 521-12 | Mzdové náklady ve středisku 12                        |
| 521-13 | Mzdové náklady ve středisku 13                        |
| 599-50 | Vnitropodnikové náklady střediska 50                  |
| 601-10 | Tržby za vlastní výrobky - dřevěné židle              |
| 601-20 | Tržby za vlastní výrobky - čalouněné židle            |
| 612-10 | Změna stavu polotovarů vlastní výroby - dřevěné židle |
| 612-20 | Změna stavu polotovarů vlastní výroby - čalounění     |
| 613-10 | Změna stavu výrobků - dřevěné židle                   |

|        |                                       |
|--------|---------------------------------------|
| 613-20 | Změna stavu výrobků - čalouněné židle |
| 699-40 | Vnitropodnikové výnosy střediska 40   |
| 699-50 | Vnitropodnikové výnosy střediska 50   |
| 699-11 | Vnitropodnikové výnosy střediska 11   |
| 699-12 | Vnitropodnikové výnosy střediska 12   |
| 699-13 | Vnitropodnikové výnosy střediska 13   |